

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO XI - EDIÇÃO 43 - SETEMBRO 2014

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD n. 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria n. 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o n. de inscrição 23 – Portaria n. 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob n. 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)
- do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 07 de novembro de 2008. Despacho do Ministro-Diretor da Revista do STJ.
- do Supremo Tribunal Federal, a partir de 21 de outubro de 2009. Registro de número 045-09. Processo n. 33352, publicado no Diário da Justiça Eletrônico, 21 de outubro 2009.

MP
EDITORA



Editoração
Mônica A. Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Yangraf

Ano XI – Edição 43 – Setembro 2014

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2014
Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122
01333-010 – São Paulo, SP
Tel./Fax: (11) 3467-2676
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

ISSN: 1806-1885

CONSELHO EDITORIAL

André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
German Alejandro San Martín Fernández
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Helenilson Cunha Pontes
Igor Nascimento de Souza
Ives Gandra da Silva Martins
José Maria Arruda de Andrade
Júlio Maria de Oliveira
Leonardo Freitas de Moraes e Castro
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Paulo César Conrado
Roberto Wagner Lima Nogueira
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122
01333-010 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-7132

INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre esse tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a) por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei n. 9.610/98.

Os artigos devem ser inéditos e datados do dia da elaboração. Todas as citações devem estar acompanhadas da respectiva fonte de referência.

Os arquivos deverão ser enviados em documento de Word, tendo um mínimo de 15 e um máximo de 20 páginas, observadas as seguintes configurações:

- a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.
- b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

O(A) autor(a) deverá enviar também um minicurrículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail (mmmp@mpeditora.com.br) ou, na forma impressa, para o endereço: Rua Cincinato Braga, 340 - cj. 122, Bela Vista, CEP 01333-010, São Paulo – SP.

Após o recebimento, os artigos serão avaliados pelo Conselho Editorial da Revista.

AUTORES

COORDENADOR GERAL DA REVISTA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA

GUILHERME CEZAROTI

FREDERICO DE MOURA THEOPHILO

Advogado em Londrina, PR. Sócio da ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro – e da IFA – International Fiscal Association. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Membro Honorário do IDTL – Instituto de Direito Tributário de Londrina. Ex-Conselheiro do CARF-MF.

GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEÃO

Advogado no Rio de Janeiro. Professor na graduação e pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio). Membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda.

MAURO DA CRUZ JACOB

Pós-graduado em Finanças (UFF). Advogado e professor no Rio de Janeiro. Graduado em ciências contábeis.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de

Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO – SP. Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

RAFAEL CAPANEMA PETROCCHI

Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV. Advogado no Rio de Janeiro.

SUMÁRIO

ARTIGOS	13
INVALIDIDADE DA EXIGÊNCIA PELO PRÓPRIO SENAI DO ADICIONAL DE 20% SOBRE A CONTRIBUIÇÃO A ELE DEVIDA	15
<i>Frederico de Moura Theophilo</i>	
1. Circunscrição da matéria a ser examinada	15
2. Considerações sobre as contribuições sociais na Carta de 1988 e antes desta	16
3. Da natureza tributária desse adicional à contribuição ao SENAI	19
4. Da não recepção do artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 pela Constituição de 1988 e de sua consequente revogação	22
5. Da impossibilidade de delegação de competência em face da natureza tributária desta contribuição e de disposições que determinam o recolhimento das contribuições à Conta Única do Tesouro Nacional	25
6. Da impossibilidade de delegação de competência tributária em face da natureza tributária desta contribuição e o SENAI ter personalidade jurídica de direito privado	27
7. Da revogação expressa do mencionado Decreto n. 60.466/1967	32
8. Da competência da Receita Federal do Brasil para arrecadar e fiscalizar as contribuições de terceiros	35
9. Conclusões	37
O IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NO BRASIL	39
<i>Gustavo Junqueira Carneiro Leão</i>	
1. Considerações iniciais	39
2. Aspectos históricos da tributação do imposto sobre a renda na fonte	39
3. O Princípio da Praticabilidade	45
4. O <i>Withholding Tax</i> e o <i>Taxation at Source</i>	47
5. Histórico da tributação do IR Fonte no modelo brasileiro, a substituição tributária e a retenção na fonte	49
6. Críticas ao desenvolvimento do imposto sobre a renda na fonte no modelo brasileiro	56
7. Conclusões	61

AS NOVAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR E A
INTRODUÇÃO DOS CONCEITOS DE RENDA ATIVA E RENDA PASSIVA
(MP N. 627/13 E LEI N. 12.973/14) – BREVE ESTUDO COMPARADO 63

Mauro da Cruz Jacob

Rafael Capanema Petrocchi

I. Introdução	63
II. O objetivo central das CFC <i>Rules</i>	65
III. Aplicação das CFC <i>Rules</i> e os conceitos de renda ativa e passiva	70
IV. Legislação brasileira – MP n. 627/2013 e Lei n. 12.973/2014	76
V. Conclusões	78

PARECER 81

COMPETÊNCIA DO BACEN PARA FISCALIZAÇÃO DE ENTIDADES QUE ATUAM NO MERCADO FINANCEIRO. APROVAÇÃO DE ATOS SOCIETÁRIOS PELA REFERIDA INSTITUIÇÃO. EFEITO HOMOLOGATÓRIO ‘EX TUNC’. IMPOSSIBILIDADE DE A SRFB DESCONSIDERAR OPERAÇÕES E ATOS APROVADOS PELO BACEN, POR VEDAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. NORMA ANTIELISÃO – REJEIÇÃO PELO CONGRESSO NACIONAL (ARTIGOS 13 A 19 DA MP 66/02). CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DE AUTUAÇÃO FISCAL DESCONSIDERATIVA DE OPERAÇÕES HOMOLOGADAS PELO BACEN. ASPECTOS DO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO PELA BOVESPA E BM&F SUPERVISIONADO PELA CVM. PARECER. 83

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta	83
Resposta	99

JURISPRUDÊNCIA 165

INTEIRO TEOR 167

TRIBUTÁRIO. REMESSA AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS (COST SHARING AGREEMENT). NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS REALIZADOS NO BRASIL. DESCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ, CIDE, PIS E COFINS SOBRE OS VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR. (TRF 3ª Região – 3ª Turma) 167

DIREITO TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE EXECUÇÃO, EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE OU EMBARGOS À EXECUÇÃO. NECESSIDADE DE MANEJO DA AÇÃO RESCISÓRIA. CÁLCULO DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. (STJ – 2ª Turma)	171
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. VENDA INTERESTADUAL DE AÇÚCAR. SOLIDARIEDADE ENTRE O VENDEDOR E O COMPRADOR. INEXISTÊNCIA. (STJ – 1ª Turma)	194
INCORPORAÇÃO DE EMPRESA COLIGADA E DE ÁGIO FUNDADO NA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO COM INDÍCIOS DE FRAUDE COM A FINALIDADE DE GERAÇÃO ARTIFICIAL DO ÁGIO, VISANDO FUTURAS AMORTIZAÇÕES E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSL. AUTUAÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE. (TRF 3ª Região – 3ª Turma)	217
DECISÕES MONOCRÁTICAS	230
MULTA DE 120% DO VALOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES. REDUÇÃO PARA 100% DO VALOR PRINCIPAL. (STF – Ministro Marco Aurélio)	230
EMENTAS	231
EXECUÇÃO FISCAL. REQUERIMENTO DE PENHORA DE ATIVOS FINANCEIROS VIA BACENJUD ANTES DA CITAÇÃO DO EXECUTADO. ILEGALIDADE. (TRF 5ª Região – 1ª Turma)	231
EXECUÇÃO FISCAL. INTIMAÇÃO DA PENHORA EM NOME DA EMPRESA INCORPORADA. INCORPORADORA QUE CONTINUOU FUNCIONANDO NO MESMO LOCAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O CONTRIBUINTE. (TRF 5ª Região – 1ª Turma)	232
CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. DESNECESSIDADE DE VÍNCULO DIRETO ENTRE O CONTRIBUINTE E A DESTINAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS. (STF – 1ª Turma)	233
DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. NÃO REALIZAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. PAGAMENTO DO II E IPI COM ATUALIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA DE MULTA. (STJ – 1ª Turma).	234
COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. APLICAÇÃO DAS LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELAS LEIS NºS 9.032/1995 E 9.129/1995. (STF – 1ª Turma)	235

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 22, IV, LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. FONTE DE CUS- TEIO QUE DEPENDE DE LEI COMPLEMENTAR. (STF – Pleno)	236
EXIGÊNCIA DE GARANTIA PARA A EXPEDIÇÃO DE NOTAS FISCAIS. SANÇÃO POLÍTICA PARA CONTRIBUINTE EM DÉBITO. INCONSTITUCIONALIDADE. (STF – Pleno)	237
IRPJ E CSLL SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR DURANTE A VIGÊNCIA DA MP Nº 2.158-35/2001. EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”. CONSTITUCIONALIDADE. (STF – Pleno)	237

ARTIGOS

INVALIDIDADE DA EXIGÊNCIA PELO PRÓPRIO SENAI DO ADICIONAL DE 20% SOBRE A CONTRIBUIÇÃO A ELE DEVIDA

Frederico de Moura Theophilo

1. Circunscrição da matéria a ser examinada

Empregados do SENAI estão exigindo o pagamento de uma exação estabelecida pelo artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942 e pelo art. 3º do Decreto-lei 6.246, de 05 de fevereiro de 1944, calculada como adicional de 20% (vinte por cento) sobre a contribuição de 1% (um por cento) incidente sobre o montante da folha de pagamento das indústrias que tenham mais de 500 (quinhentos) empregados.

O SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial exige o pagamento direto de tal exação consoante delegação de competência tributária a pessoa jurídica de direito privado – o SENAI –, levada a efeito pelo artigo 10 do Decreto n. 60.466/67, o qual textualmente prescrevia o seguinte:

Art. 10. A taxa adicional de 20% (vinte por cento) devida ao Serviço Nacional de aprendizagem Industrial (SENAI) pelos estabelecimentos que tiverem mais de 500 (quinhentos) empregados, conforme dispõe o artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, e o artigo 3º do Decreto-lei n. 6.245, de 5 de fevereiro de 1944, será recolhida diretamente ao SENAI, a quem incumbirá sua fiscalização.

Diante desses fatos, inclusive diante de execuções judiciais dos valores não pagos desta exação distribuídas à Justiça dos Estados, o presente estudo irá se deter sobre (i) a natureza tributária da contribuição

mencionada; (ii) a não recepção do mencionado artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967, quer pela Constituição de 1988, quer pelo CTN; (iii) a revogação expressa do citado Decreto n. 60.466/1967; (iv) se tributo federal não poderia ser exigido por pessoa jurídica de direito privado (o SENAI); (v) com o advento da Lei n. 11.457/2007 que criou a Receita Federal do Brasil, conferindo-lhe competência para cobrar a contribuição ao SENAI pelos seus artigos 2º e 3º, o SENAI não poderia arrecadar diretamente tal contribuição; e, por consequência, (vi) sua execução, sendo uma execução fiscal de tributo federal não poderia ser processada perante a Justiça Estadual, visto ser de competência privativa da Justiça Federal.

2. Considerações sobre as contribuições sociais na Carta de 1988 e antes desta

Para uma melhor compreensão do desenvolvimento deste estudo se faz necessário tecer as seguintes considerações sobre a natureza jurídica das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, no interesse profissional e dos sindicatos, etc.

Assim, tal contribuição adicional que está sendo exigida diretamente pelo SENAI mediante delegação de competência tributária a pessoa jurídica de direito privado – o SENAI –, levada a efeito pelo artigo 10 do Decreto n. 60.466/67 e criada para empresas com mais de 500 empregados em 1942 e 1944, não tinha natureza tributária, visto que surgiram antes mesmo da Constituição de 1946, quando a parafiscalidade iniciou a ter um novo significado e, como tal, não estavam sujeitas a todas as normas relativas aos tributos em geral.

O professor Eduardo Sabbag¹ citando Simone dos Santos Lemos Fernandes², em seu *site* nos dá a noção do que seja a para-fiscalidade no Brasil, como adiante se vê:

Em verdade, a partir da promulgação da Constituição de 1946, a para-fiscalidade começou a adquirir novo significado em nosso sistema jurídico-tributário, que se consolida após a edição do Decreto-lei n. 27/66 e a promulgação da Emenda Constitucional n. 1/69. Passa a corresponder a uma delegação da capacidade tributária ativa sem retorno, para os cofres da pessoa tributante, da receita arrecadada, que não figura no orçamento estatal. Esse o sentido que lhe confere a maioria dos doutrinadores pátrios (9) e demais operadores do Direito, sentido esse que não pode ser desprezado em qualquer interpretação que se pretenda levar a cabo.

Importa observar que a definição que ora oferecemos comporta a delegação das funções de arrecadação do tributo e de sua fiscalização para uma entidade, com disponibilização de suas receitas para outra, desde que essas não retornem para os cofres da pessoa competente para instituí-lo (10). O que não se pode fazer é identificar a para-fiscalidade com a mera delegação da capacidade tributária ativa quando há retorno, para os cofres da pessoa tributante, das receitas arrecadadas.

[...]

9. Assim, para Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 160), para-fiscalidade é a “atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa que a pessoa política faz a outra pessoa (pública ou privada), que, por vontade desta mesma lei, passa a dispor do produto arrecadado para a consecução de suas finalidades”. Para Geraldo Ataliba (*Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 179), trata-se da “instituição do tributo em favor de entes

1. Teoria da para-fiscalidade brasileira – disponível em:

<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1278344725.pdf>

2. Teoria da para-fiscalidade brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112, p. 127-133.

diversos do Estado, arrecadados por eles próprios”. Para Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*. 10. ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 164), é “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares”. (Grifado) 10. É o que ocorre com a contribuição social do salário-educação, cuja competência para instituição pertença à União, sendo que o processo de arrecadação, fiscalização e cobrança está a cargo do INSS e as receitas arrecadadas são aplicadas pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, nos termos do art. 94 da Lei n. 8.212/91, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9.528/97, c/c o art. 15, § 1º, da Lei n. 9.424/96.

Embora citada autora seja contrária à opinião de diversos doutrinadores, após a vigência da Constituição de 1988 a parafiscalidade nada mais significa diante da natureza tributária das contribuições (art. 149 da CF) e de sua submissão integral às normas tributárias constitucionais assentadas nos princípios da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da CF) da anterioridade (150, III da CF) das normas gerais em matéria tributária serem fixadas por lei complementar (146, III da CF), etc. Mesmo assim, cita que:

Assim, Ricardo Lobo Torres (6) entende que teria desaparecido das finanças brasileiras a figura dos ingressos parafiscais. A mesma compreensão parece ter Ives Gandra, que afirma que “as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária, não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregado” (7). Ylves José de Miranda Guimarães, após reconhecer que as contribuições foram “agasalhadas constitucionalmente como fruto ou reflexo do fenômeno que os financistas registraram e denominaram como parafiscalidade” (8), esclarece combater a utilização do termo porque nada mais significa no nosso Direito Tributário. (Grifado)
[...]

6. Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 158.
7. Gandra *apud* Bastos. Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 5. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 156.
8. Guimarães, Ylves José de Miranda. *A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário*. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 134.

É que atualmente as contribuições estão previstas no artigo 149 da Constituição de 1988, fato que lhes confere textualmente natureza tributária sujeita às normas gerais estabelecidas por lei complementar, o CTN, consoante o prescrito no artigo 146, III da CF e com sua submissão integral às normas tributárias constitucionais assentadas nos princípios da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da CF) e da anterioridade (150, III da CF).

3. Da natureza tributária desse adicional à contribuição ao SENAI

Como visto, a partir da Constituição de 1988, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas e sem prejuízo das contribuições para a seguridade social, passaram a ter natureza tributária consoante o disposto em seu artigo 149.

Sendo assim, embora o artigo 240 da Constituição prescreva que *“Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”* não resta a menor dúvida de que a contribuição anteriormente prevista pelo artigo 6º do Decreto-Lei n. 4.048/1942e é uma contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas a que se refere o artigo 149 da Constituição, distinguindo-se daquelas outras destinadas à seguridade social a que se refere o artigo 195 do mesmo Texto Político.

porém, submissa ao disposto no artigo 149 anterior, nos mesmos termos daquelas devidas ao SESC, SENAC, SENAR, SEST, etc.

Nesse sentido é o já decidido pelo Excelso Tribunal no RE 396266 – Pleno, citado no AI 839196, como a seguir se vê:

Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Contribuição destinada ao SENAI. Exação enquadrada no artigo 240 da Constituição Federal. TRIBUTO instituído originariamente por Decreto-Lei. 3. Fenômeno da recepção. O modo da enunciação inaugural de texto normativo validamente produzido sob a égide de Constituição anterior é aspecto indiferente na aferição de sua eficácia diante do paradigma constitucional que o recepciona materialmente. 4. Compatibilidade com a Constituição Federal de 1988. Precedente do Plenário do STF. RE 396.266. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifado)

(AI 839196 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 05/04/2011, DJe-073 DIVULG 15-04-2011 PUBLIC 18-04-2011 EMENT VOL-02505-01 PP-00261)

Sendo assim, tal contribuição adicional da contribuição ao SENAI está sujeita, como esta, a todas as normas gerais de direito tributário insertas no Texto Político e contidas no CTN. Dentre estas o princípio da legalidade estrita em matéria fiscal (art. 150, I da Constituição e 3 e 97 do CTN).

De outra parte, o mencionado dispositivo constitucional (artigo 149) confere competência ativa para instituição e cobrança das contribuições sociais exclusivamente à UNIÃO.

Por seu turno, o Código Tributário Nacional em seus artigos adiante citados, estabelece os limites da competência tributária e a legitimação ativa para a cobrança dos tributos em face da competência constitucional nos seguintes artigos:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

[...]

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Portanto, quem tem competência para instituir e exigir tais contribuições sociais e, dentre estas, a contribuição adicional à contribuição ao SENAI é a UNIÃO. Aliás, sobre o mencionado artigo 240 da Constituição a lição de Ives Gandra da Silva Martins³ é a seguinte:

O art. 240 objetiva garantir a integração das contribuições não previstas no art. 195 ao sistema, desde que destinadas às entidades privadas de serviço social e formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

De rigor, tais contribuições encontram-se previstas no art. 149, razão pela qual o dispositivo seria despiciendo. Em verdade, todas as contribuições no interesse das categorias ou de caráter social são abrangidas pelo art. 149, de forma que aquelas previstas no art. 240 já o estavam também no art. 149.(grifado)

Trata-se das contribuições para o Senai, o Sesi e entidades semelhantes. O sentido do artigo é preservá-las, nada obstante o movimento que se está fazendo em todo o País para aboli-las.

3. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil* (promulgada em 5 de outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1998. v. 9 [Arts. 233 a 246. ADCT. - Emendas Constitucionais n. 1 a 18 e Emendas de Revisão n. 1 a 6], p. 124-125.

Do exposto, já é possível concluir preliminarmente que:

1º - A contribuição adicional de 20% à contribuição ao SENAI tem natureza de tributo, especialmente, de contribuição social de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e,

2º - Sendo um tributo se sujeita a todos os princípios e normas tributários, como o da legalidade estrita, anterioridade, igualdade fiscal, vedação ao confisco, etc.; e,

3º - É UNIÃO que tem competência constitucional exclusiva para a instituição de tais contribuições.

4. Da não recepção do artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 pela Constituição de 1988 e de sua consequente revogação

O parágrafo 1º do artigo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro prescreve que *“A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”*.

Assim, basta que lei posterior seja incompatível com a lei anterior para que esta seja revogada por ela, mormente se esta lei posterior for uma norma superior do sistema jurídico positivo.

A Constituição é uma Lei, é a lei maior do sistema jurídico brasileiro e por isso basta que ela seja incompatível com uma norma anterior à sua promulgação para que esta seja revogada. É o que se vê da lição do Supremo Tribunal Federal na ADI n. 2-DF, cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

1. A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de

sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: REVOGA-AS. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.

2. Reafirmação da antiga jurisprudência do STF, mais que quinquenária.

3. Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido. (Grifado)

(ADI 2, Relator(a): Min. PAULO BROSSARD, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/1992, DJ 21-11-1997 PP-60585 EMENT VOL-01892-01 PP-00001)

Os artigos 146, III, “a” e “b” e 150, I da Constituição de 1988 prescrevem exatamente o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo SEM LEI que o estabeleça;

Com base nos artigos 146, III, “b” e 150, I da Constituição o CTN, que foi recebido como Lei Complementar pela Constituição de 1988, por seus artigos 3º e 97 consagra o princípio da legalidade estrita em matéria fiscal nos seguintes termos:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

[...]

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Da interpretação sistemática dos incisos I e III do artigo 97 e do artigo 119 do CTN, diante da norma superior contida na letra “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição, pelos quais compete à lei complementar legislar sobre a obrigação tributária, a definição do seu fato gerador e consequentemente dos seus sujeitos ativo e passivo, jamais o artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967, (QUE NÃO É LEI) poderia “*legislar*” sobre delegação de competência tributária alterando o sujeito ativo desta obrigação referente ao pagamento de tal adicional ao SENAI.

Acrescente-se também, diante do princípio da legalidade inserto no artigo 150, I da Constituição de 1988, que somente a lei poderia estabelecer quem é o sujeito ativo da obrigação tributária e este já está definido no artigo 119 do CTN.

Do exposto, sendo a UNIÃO a titular da competência para instituir e cobrar a contribuição do artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942 e o art. 3º do Decreto-lei 6.426, de 05 de fevereiro de

1944 nos termos do artigo 149 da CF, esta é o sujeito ativo da exigência desse adicional consoante o disposto no artigo 119 do CTN e a delegação desta competência tributária ao SENAI levada a efeito por decreto carece de validade, pois agride os artigos 146, III, “b” e 150, I da Constituição e artigos 3º, 97, I e III e 119 do CTN.

Sendo assim, como o artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 foi revogado (não recepcionado) pela nova ordem jurídica nascida em outubro de 1988, pois com ela incompatível é, de consequência, nula a exigência direta pelo SENAI de tal contribuição adicional (tributo federal) em execução movida perante a Justiça Estadual.

5. Da impossibilidade de delegação de competência em face da natureza tributária desta contribuição e de disposições que determinam o recolhimento das contribuições à Conta Única do Tesouro Nacional

Os artigos 56 e 57 da Lei Nacional n. 4.320/67 que “*Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*”, estabelecem o que segue:

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

Art. 57. Ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 3º desta lei (operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros) serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento.

Por seu turno a Lei n. 11.457/2007 prescreve em seus artigos 1º a 3º o seguinte:

Art.1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art.2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art.11 da Lei n.8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto n. 6.103, de 2007).
(...)

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto n. 6.103, de 2007).

Também quanto ao processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei n. 11.457/2007, como manda o artigo 25 da Lei n. 11.457/2007, passou a ser regulado pelo Decreto n. 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal da União.

De outra parte, o Decreto n. 6.103/2007 antecipou a aplicação do Decreto n. 70.235/72 para 02.05.2007 como se vê do seu artigo 1º, a saber:

Art. 1º Fica antecipada para 2 de maio de 2007 a aplicação do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, aos processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei n. 11.457, de 16 de março de 2007, no que diz respeito aos prazos processuais e à competência para julgamento em primeira instância, pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Finalmente o § 5º do artigo 165 da Constituição Federal determina que:

Art. 165. (.....)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Ora, de tudo quanto foi dito e da legislação mencionada, impossível concluir que tal contribuição possa ser exigida diretamente pelo SENAI sem haver qualquer agressão aos artigos 3º, 97, I e III, e 119 do CTN.

6. Da impossibilidade de delegação de competência tributária em face da natureza tributária desta contribuição e o SENAI ter personalidade jurídica de direito privado

Acrescente-se mais ainda que sendo tal contribuição um tributo, a sua arrecadação e fiscalização só pode ser delegada a outra Pessoa Jurídica de Direito Público, consoante se depreende do disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional, verbis:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a OUTRA, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (Constituição anterior)

E não se diga que no caso presente há apenas o cometimento de arrecadação a que se refere o § 3º do mencionado artigo 7º do CTN, o qual prescreve que:

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Ora, entende-se pelo cometimento do encargo de arrecadar tributos quando este é retido de terceiro e recolhido à pessoa pública constitucionalmente competente para a exigência de tal tributo, como os casos de retenção das contribuições previdenciárias pelo empregador e o seu recolhimento aos cofres públicos ou o cometimento de arrecadação de tributos aos Bancos. Nesse sentido é a lição de Aliomar Baleeiro⁴ adiante citada:

4. COMETIMENTO DA ARRECADAÇÃO

A delegação para arrecadação ou fiscalização é restrita às Pessoas de Direito Público. O CTN usa da palavra “cometimento” para o caso de o governo competente incumbir desses atos uma Pessoa de Direito Privado, seja como encargo, seja como função. A delegação pode ser elemento característico da contribuição parafiscal, mas o governo competente pode impor ao particular, como um ônus, a tarefa de arrecadar o tributo.⁵

Um imposto sobre entradas em diversões, bilhetes de passagens ou fretes, p.ex., pode ser arrecadado pelo transportador ou receber o preço de seus serviços. Ou por teatro ou cinema na bilheteria. Não há delegação, mas encargo. Geralmente, a delegação envolve, tam-

4. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999. p. 80-81.

5. Note-se que tanto o Decreto-Lei n. 4.048/1942 quanto o Decreto n. 60.466/1967 às suas épocas de edição, trataram de uma contribuição que tinha natureza parafiscal e hoje tal contribuição é tributo nos termos do artigo 149 da atual Constituição, submetendo-se a todos os princípios tributários.

bém, um interesse da Pessoa de Direito Público, que a recebe e assim se torna beneficiária de toda ou parte da arrecadação.

Controvérsias já foram levadas à Justiça, inclusive ao STF, a propósito das chamadas taxas de renovação da Marinha Mercante e outras, em que os órgãos interessados sustentaram a tese de que não havia tributo, mas “acrécimos a fretes”, a despeito da denominação e da compulsoriedade legal. (ver RE n.75.972, Thompson, Pleno, 10.10.1973; e Apêndice, p. 598-599)

Nesse sentido são as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PAGAMENTO DE ICMS EM CRUZADOS NOVOS. LEGITIMIDADE AD CAUSAM. COMPETÊNCIA.

1. A hipótese de cabimento do recurso especial estabelecida na alínea “a” do inciso III do art. 105 da Constituição Federal não permite o revolvimento dos fatos e provas apresentados pela recorrente. Súmula 7/STJ.

2. O Banco Estadual, agente arrecadador do Fisco, não age em nome próprio, mas como mandatário deste. Art. 7º, § 3º, do Código Tributário Nacional.

3. Recurso conhecido em parte, mas improvido.

(REsp 94.962/ES, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2004, DJ 06/12/2004, p. 241)

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS. PAGAMENTO EM CRUZADOS. RECUSA DO BANCO. LEI NUM. 8.024, DE 12.04.1990, ART. 13. CONTAGEM DO PRAZO.

I - O banco arrecadador age sempre como mandatário do fisco e a sua recusa em receber os tributos equivale a negativa deste CTN, art. 7º, par. 3. aplicação.

II - O prazo de sessenta dias, previsto na lei num. 8.024/1990, conta-se a partir da sua publicação e não da publicação da medida provisória num. 168/1990.

III - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

(REsp 38.761/MG, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/1996, DJ 16/09/1996, p. 33711)

PROCESSUAL - ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - AUTORIDADE - GERENTE DE BANCO COMERCIAL - ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS. A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NÃO TRANSFORMA O GERENTE DE BANCO COMERCIAL EM AUTORIDADE PÚBLICA, NEM O EXPÕE A MANDADO DE SEGURANÇA (LEI 1533/51, ART. 1., PAR-1. E CTN, ART. 7., PAR-3.).

(REsp 28.675/PR, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29/09/1993, DJ 18/10/1993, p. 21844)

O mesmo não se pode dizer do poder de fiscalizar e efetuar o lançamento de tributos como visto da lição de Aliomar Baleeiro, em primeiro lugar porque como previsto no artigo 119 do CTN a capacidade ativa na obrigação tributária (o sujeito ativo) é da pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento e, em segundo lugar, porque, nos termos do artigo 142 do CTN e seu parágrafo único, o lançamento é ato vinculado, ou seja, só pode ser efetuado por autoridade administrativa a quem a lei confere competência a tanto, devendo ser efetuado dentro dos estreitos limites legais em obediência ao princípio da estrita legalidade inserto no artigo 150, I da Constituição de 1988.

De outra feita, o Sindicato Brasileiro, segundo a doutrina predominante, tem personalidade jurídica de direito privado, sendo esse o entendimento de Catharino, Amauri Mascaro Nascimento, Orlando Gomes e Elson Gottschalk, Segadas Vianna e Délio Maranhão, entre os principais.

O mesmo ocorre com suas Federações e sua Confederação que também são organizações sindicais de grau superior segundo o artigo 533 da CLT, ou seja, são associações de direito privado.

É que pela Constituição de 1988, os vínculos jurídicos com o Estado foram efetivamente rompidos, com a autonomia dos sindicatos e sua função de defesa dos interesses coletivos e individuais de seus representados.

Por seu turno, o SENAI, assim como os outros “S” (SENAC, SESC, SESI, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT), é também uma entidade de direito privado e é apenas um órgão consultivo do Governo Federal, conforme o Regimento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, a saber:

Art. 2º O SENAI funcionará como órgão consultivo do Governo Federal em assuntos relacionados com a formação de trabalhadores da indústria e atividades assemelhadas.

Art. 3º O Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial é uma entidade de direito privado, nos termos da lei civil, com sede e foro jurídico na Capital da República, cabendo a sua organização e direção à Confederação Nacional da Indústria.

Nesse sentido, embora tratando da exigência de concurso público para contratação de funcionários de entidades do Sistema “S”, no caso o SEST, o relator do Recurso Extraordinário (RE) 789874, ministro Teori Zavascki, sustentou que as entidades que compõem os serviços sociais autônomos, por possuírem natureza jurídica de direito privado e não integrarem a administração indireta, não estão sujeitas à regra prevista no artigo 37, inciso II da Constituição Federal, mesmo que desempenhem atividades de interesse público em cooperação com o Estado, o que foi aprovado por unanimidade pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Nesse passo, possível é concluir que o SENAI jamais poderia proceder à fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento dessa contribuição adicional, pois a delegação conferida pelo artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967, não pode ser conferida por decreto e muito menos a pessoa jurídica de direito privado após a vigência da Constituição de 1988, uma vez que tal adicional é tributo.

7. Da revogação expressa do mencionado Decreto n. 60.466/1967

Supondo-se que tal Decreto n. 60.466/1967 tivesse sido recebido pela Constituição de 1988 – e não o foi, vez que foi por ela revogado –, mesmo assim, tal decreto de delegação de competência tributária foi revogado pelo decreto sem número de 10.05.1991, bastando para tanto consultar o *site* da Presidência da República http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm.

Assim, padece de validade a exigência de tal adicional alicerçada no artigo 10 do Decreto n. 60.466/67. Nesse sentido os Tribunais de Justiça de Pernambuco e de São Paulo entendem que o SENAI não tem legitimidade ativa para exigir tal adicional com base no decreto revogado expressamente em 10 de maio de 1991 e, principalmente, quanto à titularidade da competência da UNIÃO para exigir tal contribuição adicional em face da Lei n. 11.457/2007.

TJ-PE - Processo: APL 10211120098170660 PE 0001021-11.2009.8.17.0660

Relator (a): José Carlos Patriota Malta

Julgamento: 24/01/2012

Órgão Julgador: 6ª Câmara Cível

Publicação: 39

Ementa

PROCESSUAL CIVIL - APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DE COBRANÇA - PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE DO RECURSO - REJEITADA - COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL - SENAI - FATO GERADOR OCORRIDO APÓS A EDIÇÃO DA LEI N. 11.457/2007 - COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - ILEGITIMIDADE ATIVA DO SENAI RECONHECIDA - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU QUE EXTIGUIU O PROCESSO NOS TERMOS DO ART. 267, DO CÓDIGO DE RITOS, MANTIDA, AINDA QUE COM FUNDAMENTO EM DISPOSITIVO LEGAL DIVERSO DO

ASSENTADO NA LEI N. 11.457/2007 - RECURSO DE APELAÇÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO - DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

TJ-SP - Processo: APL 2044537920088260000 SP 0204453-79.2008.8.26.0000

Relator(a): Leonel Costa

Julgamento: 28/02/2012

Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público

Publicação: 03/03/2012

Ementa

AÇÃO DE COBRANÇA - SENAI CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL. Contribuição ao SENAI decorrente do artigo 6º do Decreto-lei n. 4.048/42 Constituição da República de 1988, que, em seu art. 149, outorgou à União a exclusividade para instituir contribuições sociais e ou de interesse de categoria econômica - Instrução Normativa RFB n. 567/05 e Lei 11.457/07, que afirma a competência federal para a cobrança da contribuição, mas que delega ao SENAI a mera cobrança de contribuições anteriores a 2006. Natureza federal da contribuição sendo a União o seu titular que não se modifica pela delegação para a arrecadação ou destinatário do recurso Competência da Justiça Federal nos termos do art. 109, I da CF. Recurso não conhecido, com determinação de remessa dos autos para a Justiça Federal competente.

Também o E. Superior Tribunal de Justiça, em decisão recente, embora ainda tenha por válido o mencionado Decreto 60.466/67, especialmente seu artigo 10, reconheceu a natureza tributária de tal contribuição e a COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA SUA EXIGÊNCIA, assim decidiu no Conflito de Competência n. 122.713-SP, a saber:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUSTIÇAS ESTADUAL E FEDERAL. MANDADO DE SEGURANÇA QUE IMPUGNA ATO DE DIRIGENTE DE SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO (SENAI). COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL.

1. Esta Seção, ao julgar o CC 35.972/SP (Rel. p/acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 7.6.2004, p. 152), firmou o entendimento de que, havendo mandado de segurança contra ato de entidade privada com função delegada do Poder Público Federal, mostra-se logicamente inconcebível hipótese de competência estadual. É que, de duas uma: ou há, nesse caso, ato de autoridade (caso em que se tratará necessariamente de autoridade federal delegada, sujeita à competência federal), ou há ato de particular, e não ato de autoridade (caso em que o mandado de segurança será incabível).
2. No caso, trata-se de mandado de segurança impetrado por contribuinte em face de ato do Diretor Administrativo e Financeiro do SENAI, visando a impugnar Notificação de Débito relativa à contribuição adicional de que trata o art. 6º do Decreto-Lei n. 4.048/42. Embora a fiscalização e a arrecadação da contribuição adicional em questão tenham sido atribuídas diretamente à entidade privada destinatária da dita contribuição (cf. art. 10 do Decreto n. 60.466/67), ainda assim se trata de tributo instituído pela União e exigível mediante lançamento, atribuição típica de autoridade administrativa federal (art. 142 do CTN), que acabou por constituir crédito tributário relativo à contribuição adicional de que trata o art. 6º do Decreto-Lei n. 4.048/42. Portanto, compete ao Juízo Federal, ora suscitado, processar e julgar o mandado de segurança.
3. Conflito conhecido para anular a sentença proferida na Justiça Estadual e declarar a competência da Justiça Federal.
(CC 122713/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 14/08/2012)

Como visto, o E. Superior Tribunal de Justiça continuou a decidir calcado no artigo 10 do Decreto n. 60.466/67 não recepcionado e, portanto, revogado pela Constituição de 1988 e mesmo que recebido, revogado pelo Decreto sem número de 10 de maio de 1991, o que deverá, por certo, ser alterado de agora em diante, já que tal fato passa a ser de seu conhecimento.

Tal exação, porém, é de competência exclusiva da UNIÃO e só pode ser executada na Justiça Federal pela Procuradoria da Fazenda Nacional segundo o prescrito no artigo 16 da Lei n. 11.457/2007, a saber:

Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei, constituem dívida ativa da União.

§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei. § 2º Aplica-se à arrecadação da dívida ativa decorrente das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei o disposto no § 1º daquele artigo.

Do exposto, uma vez que a Lei n. 11.457/2007 foi publicada em 19 de março de 2007, adquirindo vigência a partir de abril de 2008 (art. 16, § 2º supra) qualquer execução proposta deverá ser feita na Justiça Federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional segundo o artigo 109, I da Constituição Federal.

8. Da competência da Receita Federal do Brasil para arrecadar e fiscalizar as contribuições de terceiros

A Instrução Normativa da Receita Federal n. 567 de 31 de agosto de 2005, calcada na MP 258/2005, prescrevia em seu artigo 3º que “*A contribuição adicional a que se refere o art. 6º do Decreto-Lei n. 4.048, de 22 de janeiro de 1942, equivalente a 20% (vinte por cento) da contribuição devida ao SENAI pelas empresas de que trata o art. 1º, com mais do que 500 (quinhentos) empregados, continuará sendo arrecadada, fiscalizada e cobrada pelo SENAI, em relação aos fatos geradores que ocorrerem até 31 de dezembro de 2006”.*

A Medida Provisória n. 258/2005, no entanto, caducou em novembro de 2005, porém, a Lei n. 11.457/2007 por seus artigos 1º, 2º e 3º estabeleceu o seguinte competete “à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto n. 6.103, de 2007), bem como que tal competência se estende às CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei”.

Assim, toda exigência deste adicional desde o advento da Constituição de 1988 não poderia ser levada a efeito diretamente pelo SENAI e, mesmo que pudesse e não tivesse sido revogado referido artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 pela Constituição de 1988, o SENAI não poderia cobrar tal adicional porque o mencionado Decreto n. 60.466/1967 foi revogado expressamente pelo Decreto sem número de 10.05.1991, bastando para tanto consultar o site da Presidência da República (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D60466.htm).

Portanto, desde outubro de 1988 ou, no mínimo, desde 10 de maio de 1991, data de vigência do decreto revogador, tal adicional não pode ser cobrado diretamente pelo SENAI e muito menos executado perante a Justiça Estadual, isso sem que seja tomada em consideração a Lei n. 11.457/2007, vigente a partir de abril de 2008.

Assim, tal exigência deste adicional diretamente pelo SENAI é inválida, ilegal e inconstitucional.

9. Conclusões

Diante do que foi desenvolvido anteriormente, é possível concluir que, após o advento da Constituição de 1988:

1º - Além das contribuições para a seguridade social do artigo 195 da Constituição, as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, passaram a ter natureza tributária (art. 149 da CF);

2º - Estas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, são de competência exclusiva da UNIÃO e estão sujeitas ao disposto nos artigos arts. 146, III, e 150, I e III da Constituição.

3º - O adicional de 20% da contribuição ao SENAI é uma contribuição *“de interesse das categorias profissionais ou econômicas”* tendo natureza tributária, estando também sujeita ao disposto nos artigos arts. 146, III, e 150, I e III da Constituição;

4º - A contribuição adicional de 20% da contribuição ao SENAI está subordinada, portanto, ao princípio da legalidade estrita em matéria fiscal do artigo 150, I da Constituição e à definição por lei complementar do artigo 146, III, “b” anterior, da “obrigação, lançamento, crédito (...) tributários” e, portanto, à definição dos sujeitos ativo e passivo desta obrigação tributária;

5º - Diante da subordinação desse adicional ao princípio da legalidade estrita em matéria fiscal a delegação do artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 foi revogada pela Constituição de 1988 visto ser com ele incompatível;

6º - Não bastasse a Constituição de 1988 ter revogado o artigo 10 do Decreto n. 60.466/1967 por total incompatibilidade com seus princípios fiscais, o citado decreto foi revogado expressamente pelo Decreto sem número de 10.05.1991, como visto;

7º - Finalmente, o artigo 3º da Lei n. 11.457/2007 findou por conferir competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil para “*planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento*” das “*contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei*”;

8º - Por consequência, a contribuição adicional de 20% sobre a contribuição ao SENAI não pode ser cobrada diretamente pelo SENAI que é pessoa jurídica de direito privado e muito menos executada por ele perante a Justiça Estadual.

O IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NO BRASIL

Gustavo Junqueira Carneiro Leão

1. Considerações iniciais

Desde o momento em que se passou a tributar a renda, e não mais somente a propriedade ou o consumo, que as retenções do rendimento efetuadas pela fonte pagadora foram de suma importância, sendo um dos principais fatores para o sucesso da exação.

Trata-se de um método extremamente prático e eficiente que evita a evasão fiscal, onde por vezes o legislador atribui a uma pessoa com maior capacidade financeira a obrigação pelo pagamento do imposto que seria devido por agentes de menor capacidade financeira e, em outros casos, atribui a terceiros o dever de reter e arrecadar o tributo devido pelo beneficiário do rendimento, sob pena de, assim não o fazendo, tornar-se o próprio contribuinte, arcando com o ônus da exação.

O presente estudo demonstra alguns excessos que o legislador brasileiro vem cometendo para aumentar indevidamente a sua arrecadação, mas que devem ser corrigidos para não colocar em risco toda a sistemática que, sem sombra de dúvidas, traz inúmeros benefícios para a Administração.

2. Aspectos históricos da tributação do imposto sobre a renda na fonte

2.1. Inglaterra

No final do século XVIII, a Inglaterra passava por sérias dificuldades financeiras ocasionadas por investimentos bélicos, especialmente em decorrência de combates travados com a França que estava sob o

comando de Napoleão Bonaparte. Por esse motivo, necessitando ampliar a arrecadação estatal, o Primeiro Ministro inglês, William Pitt, criou o *Triple Assessment* em 1798, tributo que incidia sobre a renda e o patrimônio, dividindo os contribuintes em três classes, a saber: (i) os presumivelmente ricos – aqueles que consumiam produtos e serviços supérfluos e luxuosos; (ii) os que possuíam patrimônio e renda razoáveis; (iii) e, por fim, os presumivelmente pobres.

Apesar de haver inúmeras críticas em ser o primeiro tributo sobre a renda, posto que sua incidência abarcava tanto o patrimônio quanto a renda, o *Triple Assessment* firmou um novo paradigma ao abandonar o padrão da época em basear a tributação sobre a propriedade e o consumo. Sem dúvida aqueles que não o consideram imposto sobre a renda, concordam que foi de grande influência para o surgimento do *income tax* criado no ano seguinte.

O insucesso do *Triple Assessment* se deu principalmente em decorrência do seu caráter voluntário, considerando que a maioria dos contribuintes declarava sua renda abaixo do limite de isenção vigente à época. Isso porque, embora o imposto fosse lançado de ofício, havia a opção para o contribuinte de apresentar sua própria declaração. Sendo assim, a arrecadação foi muito inferior à prevista por William Pitt que, diante do desse fracasso, direcionou seus esforços para a administração do imposto na criação do *Act* de 1799.

O *income tax* de 1799 passou a incidir sobre todos os rendimentos daqueles que residiam na Grã-Bretanha, tendo como justificativa a promoção de recursos para subsidiar os gastos com a guerra.

Com a assinatura do Tratado de Amiens, em 25 de março de 1802, que pôs fim às hostilidades existentes entre França e Reino Unido durante as chamadas Guerras Revolucionárias Francesas, foi declarado o fim da guerra, o que levou à extinção do imposto sobre a renda.

O período de paz perdurou por apenas um ano e, em 1803, em virtude da retomada da guerra com a França, o novo Primeiro Ministro

da Inglaterra, Henry Addington, instituiu novo imposto sobre a renda, com a introdução de algumas novidades, tais como o conceito de “fonte” da renda.

Esse conceito comportava a segregação da renda em cédulas diferentes, com tratamento específico para cada tipo de renda conforme a sua fonte produtora, podendo ser terras, propriedade pessoais, dentre outras, facilitando também a tarefa de apuração.

Além disso, previu a exigência do “autolancamento”, em que o próprio contribuinte tinha a obrigação de declarar sua renda verdadeira por fonte, tornando mais eficiente o controle pelas autoridades tributárias.

Por fim, e talvez a característica mais importante, a nova legislação determinou a retenção do imposto junto à própria fonte produtora do rendimento, reduzindo, assim, as dificuldades de determinação da renda apenas junto a cada contribuinte individual, situação que permitia a evasão do imposto.

De acordo com o doutrinador Gabriel Ardant¹, a técnica da tributação na fonte viabilizou o sucesso do imposto em um cenário de consolidação da sociedade industrial, representado pelo aumento das empresas e da massa trabalhadora. Ainda, afirma que a evolução política e econômica foi o elemento que permitiu a aplicação do imposto sobre a renda e que a falta de uma “infraestrutura econômica” na Itália, comparada às economias inglesa e alemã, comprometeu o sucesso da arrecadação naquele país.

Porém, ao mesmo tempo em que o conceito de “fonte” permitiu o desenvolvimento de uma bem sucedida técnica de arrecadação e retenção, as cédulas não traziam a definição de renda, sendo que o sistema original de retenção não trazia a responsabilidade tributária somente da

1. Cf. ARDANT, Gabriel. *Histoire de l'impôt*. [s.l.]: Fayard, 1972. livre II. p. 415

fonte pagadora dos rendimentos. Nesse contexto, Piroska Soos² afirma que de acordo com a “*Schedule A*”, da Lei de 1803, os locatários de imóveis podiam deduzir o imposto pago diretamente do aluguel devido ao proprietários. Esses dados reforçam a tese de que a técnica original da cédula em 1803 facilitava a arrecadação, contudo, sem se consubstanciar na técnica cedular.

2.2. Alemanha

De acordo com Grossfeld e Bryce³, na Alemanha, Karl Freiherr von Stein, estadista e líder da reforma prussiana, defendeu a introdução de um tributo “de guerra” que incidiria sobre a renda de todos os habitantes.

Assim, em 1808 foi instituído um tributo na Prússia que tinha como características ser geral, pautado na capacidade dos indivíduos, taxas progressivas, declaração obrigatória e com a retenção na fonte em alguns casos, tais como salários, dividendos e juros.

Deste modo, percebe-se que do mesmo modo em que ocorreu na Inglaterra, a perspectiva alemã via no tributo sobre a renda uma forma de a população auxiliar na capitalização do Estado, o que se fez necessário diante das despesas surgidas com as guerras, ou para financiar novas batalhas, sendo o mecanismo de fonte implementado para garantir a arrecadação do tributo.

2. Cf. SOOS, Piroska E. *The Origins of Taxation at Source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997. p. 159.

3. Cf. GROSSFELD, Bernhard e BRYCE, James. A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and the United States. *The American Journal of Tax Policy*. v. 2, p. 225-226.

2.3. Estados Unidos

O imposto sobre a renda nos Estados Unidos, assim como na Inglaterra e na Alemanha, surgiu em período de guerra, sendo importante fonte de renda para financiar operações militares contra os rebeldes dos Estados do Sul, que visavam à secessão.

A Câmara dos Representantes do Congresso dos Estados Unidos, em 1862, por intermédio do *Committee on Ways and Means*, apresentou uma proposta de imposto sobre a renda como parte de um conjunto de tributos criados para financiar a Guerra Civil.

A proposta aprovada teve por base a tributação na fonte sobre dividendos e juros de títulos pagos por companhias ferroviárias, sobre dividendos pagos por instituições financeiras e companhias de seguro, e também sobre os salários de servidores públicos que excedessem a 600 dólares. Criou-se, então, o “dever de renda” (*income duty*). Esse imposto incidiria sobre todos os ganhos, lucros e rendas anuais auferidas por residentes individuais à alíquota de 3% sobre a renda acima de 600 dólares e abaixo de 10.000 dólares, mas de 5% incidente sobre a renda que ultrapassasse os 10.000 dólares. Instituiu-se a obrigação de apresentação de declaração por parte de todos os contribuintes.

Dois anos após, o imposto foi aperfeiçoado pelo “*1864 Act*”, que colocou em debate o tema da progressividade do tributo, aumentou a alíquota máxima para 10% sobre os rendimentos acima de 10.000 dólares; o recolhimento na origem foi mantido; medidas foram adotadas para se evitar a fragmentação da renda familiar visando beneficiar-se de isenções; poderes administrativos do fisco foram reforçados; entre outras medidas.

2.4. Problemas comuns a todos os países com a instituição do imposto sobre a renda que foram superados com o mecanismo de retenção na fonte

Até a criação de um imposto sobre a renda os tributos alcançavam predominantemente o consumo da população e o patrimônio (sobretudo as terras).

Havia um caráter de voluntariedade no consumo acima do mínimo existencial, pois, em última análise, a opção por incorrer ou não no fato jurídico tributário ficava ao alvedrio do contribuinte, considerando que a decisão pelo consumo cabia a ele, o que justificava os *expenditure taxes*.

A tributação sobre a renda rompeu com o caráter da voluntariedade na tributação numa época em que predominavam os governos liberais. A renda também não era vista como um elemento que o contribuinte poderia decidir ou controlar, diminuindo sobremaneira a ‘vontade’ que este teria sobre a parcela de seu patrimônio sujeita à tributação.

A retenção do tributo pela fonte pagadora serviu como um instrumento facilitador, atribuindo a terceiro a responsabilidade solidária de recolher o tributo, evitando assim, a evasão fiscal.

Outro problema corrente a época e que também superado pela retenção de fonte, foi a quebra da privacidade. Numa época em que predominavam os princípios liberais conservadores os indivíduos viam a obrigatoriedade de prestar informações ao fisco como sendo uma interferência do Estado em assuntos privados. Nesse contexto a retenção na fonte e informações prestadas pela fonte pagadora ajudaram a evitar a evasão fiscal.

Superado o período de guerra e iniciado o tempo de paz, o imposto sobre a renda inicialmente é extinto, mas posteriormente retorna como fonte regular de recursos públicos em virtude de uma mudança das fontes de riqueza no final do século XIX. Com a Revolução Industrial e demais acontecimentos, boa parte da riqueza das nações passou a ser

representada por salários e honorários profissionais. Assim, os tributos sobre a propriedade e sobre as terras não conseguiriam captar essa nova modalidade de renda. Os tributos sobre o comércio exterior poderiam captar esses novos signos presuntivos de receita.

Com efeito, as bases imobiliárias de riqueza passaram a segundo plano, na medida em que o capitalismo desenvolvia-se e alterava o quadro social. A capacidade tributária assumiu diferentes formas, tais como ações e dividendos.

Diante do exposto, as alterações no ambiente econômico no século XIX implicaram a mudança dos signos presuntivos de riqueza, de forma que o imposto de renda surge como importante meio para que haja imposição sobre novas modalidades de riqueza, época em que as fontes pagadoras foram de suma importância, sendo responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto.

3. O Princípio da Praticabilidade

O Princípio da Praticabilidade, de acordo com Regina Helena Costa⁴, pode ser conceituado como “o conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”.

No mesmo sentido César García Novoa⁵ se utiliza do conceito de que se trata de um conjunto de meios e técnicas utilizadas com o objetivo de viabilizar a aplicação das leis.

Para os defensores da praticabilidade, a utilização de mecanismos que visem à simplificação e efetivação da tributação é um requisito a qualquer busca pela efetividade do Direito. Dessa forma, deve ser superada qualquer discussão acerca da validade da praticabilidade, pois além

4. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

5. NOVOA, César García. *El reto de la simplificación de los sistemas tributarios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 331.

de válida, é tão ou mais necessária do que qualquer outro princípio norteador do Direito e da Administração Pública.

A tributação na fonte permite a simplificação dos processos de arrecadação e de fiscalização, promovendo um ambiente de comodidade e de segurança, resguardando de modo salutar a máquina estatal.

No entanto, uma hipótese de antecipação do pagamento do imposto, em comparação com o momento em que se aperfeiçoa o fato gerador, depende de razões que autorizem o Estado a constranger o patrimônio do contribuinte antes do término do período de apuração, o que depende, no caso, do atendimento à eficiência, expresso na praticabilidade. Importante salientar que, necessariamente, há que se promover um exame de proporcionalidade, no qual se deve verificar:

- (i) a adequação da norma – no sentido de ser ela apta a fomentar o fim que se propõe, ora a retenção na fonte, enquanto meio de antecipação, imprime à atividade tributária respectiva uma maior margem de eficiência. Instrumentos que evitem um afastamento absoluto da capacidade contributiva.
- (ii) a necessidade da norma – dependerá da consideração de hipóteses outras que sejam igualmente aptas, mas que sejam menos restritivas à regra da capacidade contributiva; e
- (iii) a proporcionalidade da norma em sentido estrito – considera os ganhos e perdas e perpetrados, o que no caso dependerá do benefício de eficiência na arrecadação e na fiscalização provocados, comparados com os decréscimos decorrentes desta base de cálculo provisória.

A praticabilidade, no entanto, encontra limites que devem ser cuidadosamente observados. Para Regina Helena Costa⁶, os limites se encontram expressos na Constituição da República que “abriga os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos”. Desse modo,

6. *Ibidem.*

em nome da simplificação não podem ser superados: (i) a previsão das regras-matrizes de incidência; (ii) a classificação dos tributos; (iii) a repartição de competências tributárias; e (iv) as limitações ao poder de tributar.

A tributação na fonte, inserida no Princípio da Praticabilidade, deve ser utilizada pelo legislador com vistas à efetivação dos demais princípios existentes no ordenamento jurídico brasileiro, sem afrontar os demais princípios e direitos dos contribuintes.

4. O *Withholding Tax* e o *Taxation at Source*

Para melhor entendermos as formas de tributação na fonte, recorremos às classificações analisadas por Piroška Soos⁷, segundo quem o imposto sobre a renda retido pode se dar sob a forma de *withholding income tax* ou *taxation at source*.

O *withholding income tax* faz parte do chamado *agency principle* onde um terceiro retém o imposto sobre a renda do contribuinte de fato e repassa o montante retido para sujeito ativo. Assim, a sistemática se opera em duas etapas:

- (i) retenção do imposto da renda a ser paga para outra pessoa; e
- (ii) repasse do montante do imposto retido para o ente tributante (“*deduct and remit*”).

Nessa modalidade, podemos vislumbrar claramente uma conexão necessária entre o momento da retenção e o repasse do imposto de renda, que normalmente ocorre em seguida à retenção.

A sujeição passiva do tributo nasce com o contribuinte de fato, sendo a fonte pagadora um mero órgão coletor que tem por obrigação: a retenção do tributo, o recolhimento para os cofres públicos e podendo,

7. Cf. SOOS, Piroška E. *The Origins of Taxation at Source in England*. Amsterdam: IBFD, 1997. p. 11-16.

ainda, ter que informar ao Fisco as retenções efetuadas em separado das que lhe são próprias. Num segundo momento, caso não cumpra o seu dever estabelecido por lei, a critério do Fisco, ela passa a ser o sujeito passivo com a obrigação de recolher o tributo não retido com recursos próprios.

Já no *taxation at source* a fonte pagadora é tributada sobre o imposto de renda devido pelo beneficiário do rendimento, ficando-lhe assegurado o direito de deduzir do rendimento pago o valor do imposto. Nesta modalidade, a sistemática também se opera em duas etapas:

- (i) a fonte é tributada sendo ela responsável pelo recolhimento do imposto sobre a renda; e
- (ii) a fonte se recupera do tributo recolhido, deduzindo-o do rendimento pago ao beneficiário (“*deduct and retain*”).

Nesta hipótese, não há conexão necessária entre o momento em que a fonte efetua o recolhimento do tributo e o momento em que ela se recupera do mesmo. A fonte é tributada como se os lucros tributados pertencessem a ela, sendo-lhe assegurado direito de recuperar o imposto de renda recolhido mediante a permissão de deduzi-lo quando do pagamento do rendimento. A dedução é vista como um direito da fonte.

O sujeito ativo poderá cobrar o imposto exclusivamente da fonte pagadora que desde o início é o sujeito passivo do tributo, não podendo se voltar nunca contra o beneficiário dos rendimentos.

5. Histórico da tributação do IR Fonte no modelo brasileiro, a substituição tributária e a retenção na fonte

O Imposto Geral sobre a Renda foi instituído no Brasil em 1922, por meio da Lei n. 4.625⁸, prevendo o início de sua arrecadação para 1924, o que se deu de forma tímida. O tributo era previsto em apenas um artigo com oito incisos, insertos na lei do orçamento.

Contudo, antes de sua efetiva aplicação, o recém criado tributo sofreu substancial alteração pela Lei n. 4.783, de 31/12/1923, abandonando a tributação sobre a renda global e adotando um sistema misto, no qual os rendimentos seriam agrupados em categorias e ficariam sujeitos a taxas proporcionais. Ainda, sobre a renda global incidiriam taxas complementares. Assim, os rendimentos foram divididos em quatro categorias: (i) Comércio e Indústria; (ii) Capitais e Valores Mobiliários; (iii) Salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração; e (iv) Exercício de profissão não comercial.

Da mesma forma com que ocorreu nos países percussores da tributação sobre a renda houve forte resistência quanto à quebra do sigilo. A própria Lei n. 4.783/23, em seu artigo 3º, § 7º, previa que as declarações dos contribuintes estavam sujeitas à revisão dos agentes fiscais, que não podiam solicitar a exibição de livros de contabilidade, documentos de natureza reservada ou esclarecimentos, devassando a vida privada. Essa proibição tinha supedâneo no Código Comercial de 1850, art. 17, que dispunha que nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, sob pretexto algum, por mais especioso que seja, poderia praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício.

8. Lei n. 4.625/22:

“Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”.

Essa proibição perdurou até a publicação do Decreto-lei n. 1.168/39, cujo artigo 14 deu mais poder à fiscalização. Até a edição desse normativo entendia-se que a administração tributária invadiria a privacidade do contribuinte e teria acesso a dados pessoais, o que era indesejado.

Posteriormente, no governo de Getúlio Vargas, com o surgimento do Estado Novo, foi promulgada a Constituição de 1934, na qual o Imposto sobre a Renda passou a ter *status* Constitucional e sua competência impositiva ficou sendo da União.

Art. 6 - Compete também, privativamente à União:

I – Decretar imposto:

(...)

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda celular de imóveis;

Em 1937, foi promulgada nova Constituição, alterando o dispositivo em questão:

Art. 20 – É da Competência privativa da União:

I – Decretar imposto:

(...)

c) de renda e proventos de qualquer natureza.

Com o fim do Governo de Getúlio Vargas foi promulgada a Carta Magna de 1946, passando o Imposto sobre a Renda ser regido pelo seguinte dispositivo:

Art. 15 – Compete a União decretar imposto sobre:

(...)

IV – renda e proventos de qualquer natureza

(...)

§ 3º A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos

que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

Somente em 1954, ou seja, 32 anos após a criação do imposto sobre a renda é que se instituiu a retenção do imposto de renda na fonte no Brasil, por meio da Lei n. 2.354, como forma de simplificar a tributação das pessoas físicas assalariadas que recebiam rendimentos de apenas uma fonte pagadora. Essas pessoas ficavam dispensadas de apresentar declaração de rendimentos.

Inicialmente, o imposto na fonte incidia sobre rendimentos do trabalho provenientes do exercício de empregos, cargos ou funções entre Cr\$ 4.167,00 a Cr\$ 10.000,00 mensais. Não havia qualquer retenção para quem auferisse rendimentos mais elevados, pois nesse caso o imposto somente era apurado por ocasião da declaração de rendimentos. O valor do imposto na fonte era diferenciado, em função do estado civil e da quantidade de filhos do contribuinte. Não estava sujeito à progressividade, mas apenas verificava-se na tabela a classe de rendimento mensal em que se enquadrava o contribuinte.

A Lei n. 2.354/54, art. 12, § 5º, permitia deduzir do imposto a pagar, a partir da declaração de rendimentos de 1956, as importâncias descontadas na fonte do trabalho assalariado. Não era uma situação comum, pois o imposto na fonte sobre o trabalho assalariado basicamente não incidia para quem auferisse rendimentos superiores ao limite de obrigatoriedade de apresentação da declaração. Assim, a tributação na fonte era para ser excludente da apresentação da declaração, visando à diminuição da quantidade de formulários entregues. Para se ter uma ideia, o campo para informar o imposto retido na fonte só foi introduzido no início da década de 1960.

Sendo assim, tal qual o modelo inglês, o brasileiro buscava a simplicidade (praticidade) na arrecadação e a redução das evasões fiscais.

Com a Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, o imposto de renda descontado na fonte também passou a contemplar os rendimentos de autônomos e alugueís. Ficaram sujeitos ao desconto na fonte de 10%, como antecipação do que fosse apurado na declaração de rendimentos do beneficiário, as importâncias superiores a Cr\$ 100.000,00, pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a pessoas físicas, em cada mês, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários ou remunerações por qualquer serviço prestado quando o beneficiário não fosse diretor, sócio ou empregado da fonte pagadora. As importâncias pagas ou creditadas mensalmente pelas pessoas jurídicas a pessoas físicas a título de alugueís também ficaram sujeitas ao desconto do imposto de renda na fonte à razão de 10%.

Nos anos de 1974 e 1975, a inflação chegou a 34,5% e 29,4%⁹, respectivamente. A restituição do imposto apurado na declaração de rendimentos era devolvido em valores nominais. Os contribuintes que tinham imposto retido antecipadamente na fonte eram reconhecidamente prejudicados, pois antecipavam o imposto e recebiam o valor pago a maior meses ou anos após, sem correção. Para reparar essa situação, na declaração de rendimentos de 1976, ano-calendário de 1975, foram acrescentados 30% ao imposto retido na fonte, a título de correção. A cada ano a inflação anual aumentava e o percentual de ajuste passou para 45%, para 55% e depois para 90%. Em 1983 e em 1984, a inflação anual já ultrapassava 200%. O percentual único de correção não mais refletia a realidade e era injusto com os que antecipavam o imposto, principalmente nos primeiros meses do ano-base. Na declaração de 1987, ano-base de 1986, com a diminuição do ímpeto inflacionário, a correção do imposto na fonte foi extinta. Em 1988, foi instituído o primeiro indexador, Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), para servir de base ao valor a ser

9. Índices apurados pelo IGP-DI da FGV.

restituído, que alterou no decorrer dos anos seguintes até que em 1996, com a extinção da correção monetária a atualização foi extinta.

Hoje a sujeição passiva encontra respaldo no CTN, art. 121, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Desse modo, a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável pela retenção e recolhimento. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Já a fonte pagadora, por expressa determinação legal, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário.

A fonte pagadora é uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo em nome do contribuinte. Assim, a responsabilidade do contribuinte cessa nos casos em que o regime é de retenção exclusiva ou passa a ser supletiva no regime de retenção por antecipação.

Através do Parecer Normativo Cosit n. 1/2002, as autoridades fiscais brasileiras já externaram seu entendimento, trazendo seu entendimento a respeito da tributação na fonte:

IRRF. RETENÇÃO EXCLUSIVA. RESPONSABILIDADE.

No caso de imposto de renda incidente exclusivamente na fonte, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora.

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Disciplina o disposto que nos casos de retenção exclusiva a responsabilidade pela retenção e recolhimento é exclusiva da fonte pagadora, enquanto que na modalidade de antecipação a fonte pagadora é mera agente de recolhimento em nome da pessoa física ou jurídica beneficiária dos rendimentos.

No mesmo parecer já se vislumbravam os casos de não retenção ou não repasse dos valores retidos aos cofres públicos:

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.

Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.

Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa

jurídica; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

IRRF RETIDO E NÃO RECOLHIDO. RESPONSABILIDADE E PENALIDADE.

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

Assim, resta claro que o nosso ordenamento jurídico permite que sejam adotadas tanto a *withholding income tax* como também a *taxation at source*. A primeira forma se mostra presente nos casos em que a legislação atribui a terceiro a responsabilidade pela retenção e o recolhimento do imposto, sob a forma de antecipação do que será devido, resguardando ao Fisco a possibilidade de cobrar de qualquer das partes o tributo que não tenha sido pago. O exemplo mais claro dessa retenção consiste no pagamento de trabalho assalariado, cabendo a fonte a retenção, mas podendo o Fisco exigir o tributo não pago tanto da fonte pagadora, quanto do beneficiário dos rendimentos.

Nas retenções de fonte como antecipação, resta claro que a fonte não é sujeita passiva de qualquer relação tributária, mas uma mera agente arrecadadora, a qual se impõe uma obrigação de fazer, senão vejamos:

- (i) a retenção na fonte tem escopo na lei. Caso se entenda que a fonte é o sujeito passivo, a retenção teria que ter natureza privada, o que não se verifica;
- (ii) se a fonte reter o tributo, mas não recolher, ela incorrerá no crime de apropriação indébita (Lei n. 8.137/90, art. 2º, II).
- (iii) quando da retenção, não há de se falar em relação jurídico-tributária, pois o fato gerador não se aperfeiçoou, não tendo ainda ocorrido o surgimento da obrigação tributária.
- (iv) a fonte não terá a sua responsabilidade afastada antes da data final para a entrega da declaração anual de ajuste.

A *taxation at source*, por sua vez, é usualmente encontrada nos casos em que a tributação é exclusiva de fonte, não podendo o Fisco exigir o recolhimento pelo beneficiário dos rendimentos, mas tão somente da fonte pagadora. Encontramos exemplos nos prêmios de loterias, prêmios em concursos esportivos, prêmios pagos aos proprietários e criadores de cavalos de corrida, pagamento a beneficiário não identificado, títulos de capitalização, rendimentos pagos a pessoas jurídicas por sentença judicial, multas por rescisão de contratos, e também nos rendimentos de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. Nesses casos, nas hipóteses de não retenção pela fonte pagadora o Fisco tem entendido que o rendimento recebido deve ser considerado como sendo líquido, devendo sua base de cálculo ser reajustada (*gross-up*) para fins de tributação.

6. Críticas ao desenvolvimento do imposto sobre a renda na fonte no modelo brasileiro

O modelo brasileiro de tributação na fonte traz inúmeros benefícios para o Fisco, dentre os quais podemos enumerar:

- (a) a agilidade e rapidez na arrecadação, tornando-a mais simples e econômica;
- (b) a facilidade em localizar o rendimento;
- (c) a facilitação no controle e cumprimento das obrigações tributárias;
- (d) a identificação dos beneficiários de rendimentos;
- (e) a redução do universo de contribuintes a serem fiscalizados;
- (f) a prevenção as evasões fiscais;
- (g) a possibilidade de o Fisco efetuar uma tributação cedular, ora através da sistemática de retenção pela fonte pagadora, ora determinando que a fonte pagadora atue como substituta tributária; e
- (h) funciona em regime de bases correntes, mantendo o fluxo de caixa permanente do Erário.

Contudo, no decorrer das últimas décadas, alguns fatores vêm descolando a sistemática brasileira do espírito da fonte, cerceando o contribuinte de alguns direitos básicos, conforme será abordado a seguir.

6.1. A ausência de correção monetária dos valores antecipados durante o ano-calendário

As retenções efetuadas pelas fontes pagadoras que não consistam em tributação exclusiva de fonte, não sofrem a incidência de juros, sendo restituído em valor nominal.

Claramente a ausência de atualização dos valores antecipados fere o Princípio da Isonomia, tanto vertical quanto horizontal, entre contribuintes que tiveram valores retidos e aqueles que permaneceram com o montante ‘desbloqueado’ para consumo ou investimento com obtenção de lucro.

Essa situação se agrava nos casos em que ao final do exercício os valores se configuraram recolhidos a maior, pois a legislação em vigor só permite que haja atualização desses valores, sobre os quais não houve fato gerador do tributo, a partir da entrega da declaração de ajuste anual, que ocorre em abril, ou seja, pelo menos 5 meses após a última retenção efetuada.

Em menor escala, o mesmo ocorre com as pessoas jurídicas que optaram pela sistemática do lucro real anual. A tais contribuintes só se permite a atualização dos valores recolhidos a maior a partir do ano-calendário subsequente ao encerramento do período.

6.2. Falta de previsão para restituição imediata do tributo retido indevidamente

As retenções efetuadas na fonte em montante superior ao valor devido são restituídas a partir do mês da entrega da declaração no ano subsequente, em lotes estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, podendo,

sob discricionariedade da mesma, incluir o contribuinte na “malha fina” situação em que o mesmo deverá aguardar comunicado do órgão para prestar os devidos esclarecimentos. Esse procedimento, nos dizeres do Professor Roque Antonio Carrazza¹⁰, pode ser entendido como “uma abstração ao processo de verificação de inconsistências da declaração do imposto IRPF e IRPJ, age como uma espécie de ‘peneira’ para os processos de declarações que estão com alguma pendência, impossibilitando a sua restituição, e em alguns casos resultando investigação mais aprofundada sobre o contribuinte declarador por parte da Receita Federal”. Ao fim desse procedimento, tendo razão o contribuinte, a restituição será objeto de “lotes extras”¹¹.

Mais uma vez, fica patente o abuso cometido pelo legislador brasileiro e a afronta a dispositivos constitucionais, senão vejamos o que reza a Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º - os tributos retidos na fonte cujo fato gerador não ocorra devem ser restituídos imediatamente, o que obrigaria a devolução do imposto, no mais tardar, quando da entrega da Declaração de Rendimentos. (Incluído pela EC n. 3, de 1993)

10. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda* (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005.

11. Lei n. 9.250/95:

“Art. 16. O valor da restituição do imposto de renda da pessoa física, apurado em declaração de rendimentos, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data prevista para a entrega da declaração de rendimentos até o mês anterior ao da liberação da restituição e de 1% no mês em que o recurso for colocado no banco à disposição do contribuinte”.

Os valores retidos indevidamente, cujo fato gerador não ocorreu, deveriam ser restituídos imediatamente com a entrega da declaração de ajuste anual e não em lotes, seguindo a conveniência da administração tributária.

6.3. Utilização da mesma tabela progressiva, com menos descontos a serem considerados do que a tributação ao final do exercício

A legislação brasileira determina que a retenção na fonte pelas fontes pagadoras seja feita com uma tabela progressiva que representa 1/12 da tabela anual utilizada ao final do exercício. No entanto, para que seja realizada a retenção mensal, apenas parte das deduções a que o contribuinte tem direito de abater ao final do exercício poderá ser considerada, de modo que àqueles que possuem apenas uma fonte de renda, na quase totalidade dos casos, terá suas retenções mensais em valor superior ao efetivamente devido.

Parece evidente que a utilização pelo legislador brasileiro da retenção na fonte em bases sabidamente superiores àquelas devidas de fato afronta o Princípio da Capacidade Contributiva, forçando que o contribuinte tenha aportes aos cofres públicos em valores acima do seu dever de contribuição para com o Erário.

6.4. A tributação antecipada pela fonte pagadora

Além de tudo o que foi dito, a própria retenção de fonte encontra críticas por parte da doutrina. O Professor Gilberto de Ulhôa Canto¹² entende que o conceito de renda, para fins de incidência do imposto sobre a renda, deve se ater ao efetivo acréscimo patrimonial da renda,

12. CANTO, Gilberto Ulhôa. *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. p. 11-13.

devendo a moeda estar disponível à livre fruição pelo contribuinte, ou ao menos um direito que seja passível de imediata fruição em um determinado período de tempo.

Com isso, afirma que esse mecanismo de arrecadação é passível de questionamento, tendo em vista que pode ser entendida como possível descon sideração da base de cálculo do imposto sobre a renda, como definida pelo CTN, art. 43¹³.

De fato, no momento da retenção na fonte ainda não houve disponibilidade econômica, ou até mesmo jurídica sobre a renda, sendo certo que a possibilidade de compensação entre os valores previamente arrecadados pela retenção na fonte e o apurado ao final de período de apuração apenas serve para atenuar a irregularidade, não chegando a elidi-la.

A retenção na fonte se revela como hipótese de arbitramento da base de cálculo em determinado fato jurídico tributário, não encontrando qualquer embasamento nas hipóteses de incidência do imposto sobre a renda, pois ainda que haja uma disponibilidade econômica, não se concretizou seu pressuposto de incidência, ou seja, o acréscimo patrimonial.

A retenção na fonte sob a forma de antecipação do imposto de renda devido ao fim do exercício, que pode ser devido ou não, viola o pressuposto de incidência do imposto sobre a renda, assim entendido o acréscimo patrimonial. Ao efetuar pagamento de salários aos empregados não se pode aferir que aquele indivíduo tenha obtido qualquer acréscimo patrimonial.

No entanto, admitem-se exceções, nas quais a tributação na fonte seria cabível. São situações onde a tributação é permitida, contudo, não

13. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

seja possível ao Fisco brasileiro detectar o efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte. Essa hipótese ocorre, por exemplo, nos casos em que o beneficiário dos rendimentos seja residente ou esteja localizado no exterior. Para esses casos o CTN, art. 148¹⁴ contempla o arbitramento da base de cálculo, tendo fato gerador instantâneo e retenção exclusiva de fonte pelo tomador dos serviços.

7. Conclusões

A pretexto de se implementar uma praticidade no recolhimento do imposto sobre a renda, tanto de pessoa jurídica quanto de pessoa física, o legislador vem cada vez mais se utilizando de terceiros, chamados de responsáveis tributários, para que procedam com a retenção e recolhimento do imposto de renda, sob pena de solidariedade passiva.

Sem sombra de dúvida é uma forma eficaz de evitar a evasão fiscal decorrente de sonegação por parte dos contribuintes, além da facilitar a fiscalização do tributo, contudo essa sistemática deve respeitar, dentre outros, aos princípios da capacidade contributiva, isonomia e segurança jurídica, o que de fato foi demonstrado que não vem acontecendo.

Pelos inúmeros argumentos expostos, o correto seria que a retenção de fonte só fosse praticada sobre os rendimentos que hoje não estão sujeitos às declarações anuais de ajuste, sendo tributados exclusivamente na fonte. São aquelas exceções nas quais se admite que haja tributação sem que seja verificada a capacidade contributiva, assim entendido como a manifestação do acréscimo ao patrimônio do contribuinte de fato. A

14. Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

justificativa de que ao final do exercício é possível compensar as “antecipações” com os valores que serão devidos merece repúdio, pois como bem salienta o Professor Gilberto Ulhôa Canto, a atenuação à violação ao princípio da capacidade contributiva, não é capaz de ilidi-la.

De outro modo, ainda que se admita a retenção na fonte sobre os rendimentos que não sejam exclusivos de fonte, não há como conceber que esses montantes sejam mantidos a valor histórico até a data de entrega da declaração, quebrando a isonomia entre os contribuintes penalizados pela retenção e os demais, com mesma capacidade contributiva.

Por todo o exposto, a forma como as retenções na fonte se operam, especialmente quando se trata da figura da ‘antecipação’ do imposto devido, demonstra que os prejuízos causados ao contribuinte são maiores que os benefícios trazidos ao Fisco.

AS NOVAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIORE A INTRODUÇÃO DOS CONCEITOS DE RENDA ATIVA E RENDA PASSIVA (MP N. 627/13 E LEI N. 12.973/14) – BREVE ESTUDO COMPARADO

Mauro da Cruz Jacob

Rafael Capanema Petrocchi

I. Introdução

O debate acerca das regras de tributação de empresas controladas domiciliadas no exterior não é recente no Brasil, tendo ganhado maior foco desde a edição da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, razão pela qual não traçaremos aqui o histórico legislativo brasileiro¹.

A tributação de lucros apurados por controladas no exterior é discutida no contexto da transparência fiscal internacional, cujas regras são conhecidas no Direito Tributário Internacional como *Controlled Foreign Company Rules* – *CFC Rules* (ou apenas “*CFC*”²). O tema *CFC* tem ocupado lugar relevante nas discussões acadêmicas e nas discussões sobre

1. Sobre o histórico da legislação brasileira, vide ANAN JUNIOR, Pedro. Inconstitucionalidade da Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior - Medida Provisória n. 2.158-35/01 e Instrução Normativa SRF n. 213/02. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 93, p. 69; LESSA, Patrícia de Seixas. A Tributação de Lucros Auferidos no Exterior por Controladoras e Coligadas - A Constitucionalidade do Artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, e Instrução Normativa SRF n. 213/02. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 191, p. 62.

2. Também se utiliza o termo *Controlled Foreign Corporation*.

política tributária, especialmente no âmbito da OCDE, com foco na sua função e, por consequência, em quais situações sua aplicação se justifica. O ponto de partida da discussão é se a *CFC* deve alcançar todo o lucro apurado por controlada no exterior ou apenas aquele apurado por controlada domiciliada em jurisdições de baixa pressão fiscal, discutindo-se também quais tipos de renda devem ser abrangidos, emergindo nesse particular os conceitos de *renda ativa e renda passiva*.

O Brasil já adota o critério da transparência fiscal para tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior desde 2001, com a edição da Medida Provisória n. 2.158-35.

A incidência determinada pela MP 2.158 alcança irrestritamente todo o lucro apurado por qualquer controlada ou coligada no exterior, razão pela qual não deve ser considerada propriamente uma regra *CFC*³. No entanto, nitidamente o regime previsto na MP 2.158 tem inspirações nas *CFC*.

No intuito de aprimorar o instituto, o Governo Brasileiro editou a Medida Provisória n. 627, de 2013, posteriormente convertida na Lei n. 12.973, de 13.05.2014, alterando a forma de tributação de lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas no exterior, visando alinhar a legislação brasileira, de certo modo, ao teor da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIn 2.588⁴, que, por sua vez, buscou inspiração no que vem preconizando a OCDE, na doutrina especializada e no que

3. Vide SCHOUERI, Luís Eduardo. Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013” *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 219. p. 67-77. “Ora, se em outras parias a legislação CFC pode ser qualificada como norma antiabuso, no caso brasileiro, a sua aplicação generalizada parece dificultar tal consideração. Afinal, o legislador pátrio não fez qualquer distinção quanto ao tipo de investimento, suas condições e o país onde se encontram a controlada e a coligada. Todos recebem o mesmo tratamento. (...) O todo não pode ser considerado como abusivo. Trata-se, neste sentido, de uma norma antidiferimento de aplicação irrestrita” [p. 77].

4. Julgamento encerrado na sessão do Tribunal Pleno do STF de 10/04/2013.

vem sendo adotado por outros países no que toca à tributação de lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior.

E, nesse cenário, a MP n. 627/2013 introduziu os conceitos de *renda ativa* e *renda passiva* na legislação brasileira, conceitos típicos das legislações *CFC*, embora o novo regime de tributação de lucros no exterior ainda não possa ser considerado uma *CFC Rules*, conforme veremos mais adiante. Por oportuno, saliente-se que o conceito de renda passiva sofreu um pequeno ajuste pela Lei n. 12.973/2014, a nosso ver, aprimorando-o.

O objetivo do presente trabalho é fazer uma breve análise das novas regras brasileiras de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, confrontando-as com o objetivo central das *CFC Rules* (o que trataremos de forma objetiva), e, especialmente, comparando os conceitos de *renda ativa* e *passiva* adotados pela MP n. 627/2013 e pela Lei n. 12.973/2014 com os utilizados por outros países, membros da OCDE ou parceiros do Mercosul.

Como metodologia, primeiramente, faremos uma introdução sucinta acerca das *CFC Rules* e seu objetivo central, adentrando, em seguida, no regime adotado por alguns países e no conteúdo dos termos *renda ativa* e *passiva* por eles utilizados, para, por fim, expor e comparar a legislação brasileira.

II. O objetivo central das *CFC Rules*

Objetivamente, as *CFC Rules* são um conjunto de normas que visam evitar ou mitigar a alocação, deslocamento, movimentação ou manutenção artificial ou abusiva de lucros em jurisdições com baixa pressão fiscal (paraísos fiscais ou países com baixa tributação), visando alcançar vantagem tributária. Para tanto, as *CFC Rules* impõem transparência fiscal à sociedade investida no exterior, tributando o lucro por ela apurado antes da sua efetiva distribuição ou disponibilização ao investidor residente.

As *CFC Rules* podem estar calcadas em critérios objetivos ou subjetivos, ou em ambos. Os critérios objetivos buscam indicar quais localidades e quais rendas estão sujeitas às *CFC rules*, enquanto critérios subjetivos buscam identificar a intenção do investidor ao alocar recursos em determinada jurisdição.

Pela própria finalidade das *CFC Rules*, o critério objetivo mais aceito como norteador diz respeito ao nível de tributação efetiva no país de residência da sociedade investida. Por esse critério busca-se delimitar quais jurisdições devem estar sujeitas às *CFC Rules*, de forma a alcançar apenas as sociedades domiciliadas em jurisdição com baixa pressão fiscal (o que inclui os países que tributem a renda em nível inferior à tributação no país de residência do investidor). SUZANNE LAURITZEN JOURDAN e KATARINA LIF BURREN destacam o nível de tributação no país de residência da controlada como condição à aplicação das regras *CFC*⁵.

A OCDE reconhece expressamente a aplicabilidade das legislações domésticas de *CFC* e sua harmonia com os tratados para evitar a dupla tributação da renda⁶, tendo inclusive recomendado a sua adoção como

5. “(...) *The conditions for applying the CFC rules vary between countries. Generally, in order to qualify as a CFC, the company must be owned or controlled to a certain extent by resident shareholder of a state. Moreover, either the nature of the activity or the income and/or the jurisdiction in which the foreign company is established will characterize the company as CFC. Furthermore, the taxation that the CFC is subject to in its residence state must be considered as (too) low in comparison with the tax in the shareholder’s residence state.*” JOURDAN, Suzanne Lauritzen; BURREN, Katarina Lif. “*CFC Legislation in an International Tax Perspective*”.

6. Comentários da OCDE à Convenção Modelo (parágrafo 23 do artigo 1º, parágrafo 14 do artigo 7º e parágrafo 37 do artigo 10). Sobre a discussão acerca do possível conflito entre as regras *CFC* e Tratados para Evitar a Dupla Tributação da Renda vide SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 219. JOURDAN, Suzanne Lauritzen, BURREN, Katarina Lif. *Op. Cit.* WESTBERG, Björn, “*CFC Rules and Double tax Treaties - The OECD and UN model Tax Conventions*”. Jönköping University, 2006.

instrumento de combate a práticas fiscais nocivas⁷, tais como “paraísos fiscais” e “regimes fiscais privilegiados”. A OCDE recomenda a aplicação de regras *CFC* tão-somente como medida de combate a elisão fiscal, excluindo de seu alcance lucros que tenham sido submetidos a um nível de tributação comparável ao do país de residência do controlador. Isto é, a OCDE recomenda que as *CFC Rules* tenham como objetivo central o combate ao deslocamento de lucros visando exclusivamente vantagens fiscais em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados.

Outro critério objetivo usualmente combinado com a baixa pressão fiscal refere-se à qualificação da sociedade investida. Haja vista que as *CFC Rules* buscam evitar a alocação abusiva de recursos em jurisdições com baixa pressão fiscal, seu alcance usualmente é limitado às sociedades controladas, pois apenas nessas sociedades o investidor tem total ingerência sobre o destino dos lucros apurados pela investida.

A *HM Revenue & Customs* do Reino Unido (HMRC)⁸, órgão equivalente à nossa Receita Federal, define como controlada, para fins de *CFC Rules*, a empresa que seja *cumulativamente*: (i) residente fora do Reino Unido, (ii) *controlada* por pessoa domiciliada no Reino Unido e (iii) *sujeita à baixo nível de tributação*⁹. A HMRC deixa claro que as *CFC Rules* do Reino Unido são destinadas diretamente ao combate da elisão fiscal.

Atrelado aos critérios objetivos da baixa pressão fiscal no país de residência e do controle, tem-se trazido à discussão o critério subjetivo atinente à intenção do controlador ao escolher o país em que estabelecerá sua controlada. Como já dito, as regras *CFC* devem alcançar, em essência, apenas lucros desviados de forma abusiva para determinada jurisdição de baixa pressão fiscal, isto é, com o intuito específico de se obter vantagens

7. Relatório emitido pela OCDE em 1998, intitulado “*Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*”.

8. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM208010.htm>

9. Vide também WENEHED, Lars-Erik. “CFC-lagstiftning”. *apud* WESTBERG, Björn. *Op. Cit.*

fiscais (*tax purpose*)¹⁰. SUZANNE LAURITZEN JOURDAN e KATARINA LIF BURREN destacam a finalidade das *CFC Rules* de evitar a elisão fiscal, também chamada, nesse caso, *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS* (erosão da base tributável e deslocamento de lucros)¹¹.

A legislação do Reino Unido prevê tanto critérios objetivos (*objective test*) como critérios subjetivos (*motive test*) para aplicação das *CFC Rules*. O *motive test* diz respeito à intenção do controlador e visa limitar o alcance das *CFC Rules* apenas às sociedades controladas estabelecidas no exterior com o propósito específico de elisão fiscal¹².

10. Nesse particular vejam-se as considerações de WESTBERG, *Op. Cit.*: “To prevent erosion of the tax base due to residents investing in foreign companies in tax havens or low tax regimes many countries impose Controlled Foreign Company (CFC) rules. The CFC rules are applicable when a person transfers income to a controlled foreign company for tax reasons. According to the CFC rules the shareholder is taxed currently on his share of the income in the CFC. The income of the CFC could be taxed either as a regular business profit or as a deemed dividend.”

11. JOURDAN, Suzanne Lauritzen, BURREN, Katarina Lif. *Op. Cit.* “*CFC (Controlled Foreign Company) legislation is one of the unilateral defense measures against tax evasion used by most OECD member states. The objective of CFC legislation is to protect the domestic tax base from erosion, caused by the outflow of capital to low tax jurisdictions.*

By the use of a foreign company, profits that arise in the company are generally not taxed in the shareholder’s country until the shareholder receives dividends or disposes of the shares in the (foreign) company, implying that taxation in the shareholder’s residence state is deferred. This is beneficial to the extent that the foreign tax payable is lower than the residence state’s tax payable by the shareholder. The deferral thus encourages residents to divert income to low tax jurisdictions and to accumulate such income there instead of repatriating the funds to the residence state.”

12. <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM208010.htm>: *The motive test was introduced because it proved impractical to devise comprehensive objective tests that ensured that all United Kingdom controlled overseas subsidiaries with profits derived from genuine overseas activities were excluded from the controlled foreign companies’ charge. It’s presence in the legislation, however, emphasises the fact that the United Kingdom’s controlled foreign companies’ rules are aimed squarely at countering tax avoidance.*

The intended result is that only overseas subsidiaries that exist, or carry out transactions, with the aim of avoiding UK tax will be subject to a charge under the controlled foreign companies’ rules.

BJÖRN WESTBERG pondera que o critério subjetivo pode até mesmo se sobrepor ao critério objetivo. Para ele, mesmo lucros auferidos por controladas domiciliadas em países de baixa pressão fiscal devem ser excluídos das *CFC Rules* quando houver outras razões que não exclusivamente tributárias (*businesslike reason*) para que a controlada fosse instalada em tal país¹³.

Ou seja, o fato de a controlada estar domiciliada em “paraíso fiscal” é um indício de alocação artificiosa de lucros no exterior, mas, havendo razões negociais para a instalação da controlada em tal país (*businesslike reason*), deve-se afastar a aplicação das *CFC Rules* (critério subjetivo ou *motive test*).

Em síntese, dois critérios se mostram de extrema relevância para a aplicação das *CFC Rules*: um objetivo, atinente à baixa pressão fiscal no país da fonte; e um subjetivo, que consiste na verificação de um propósito específico do controlador em elidir tributo.

No entanto, muitos países têm adotado critérios objetivos mais detalhados que indicariam a intenção do investidor (critério subjetivo), evitando que a análise da intenção do investidor se torne totalmente subjetiva, e, assim, de difícil conclusão. Para tanto, tem-se adotado critérios objetivos para classificação das rendas que ensejariam a aplicação das regras *CFC*. Entende-se que determinadas rendas indicariam uma

13. WESTBERG, Björn, *Op. Cit.* “*The aim of CFC rules is to prevent erosion of the tax base in the shareholder residence state through taxation of domestic shareholders on income earned in foreign companies. Erosion of the tax base is the result also when income is transferred to foreign companies for businesslike reasons. CFC rules however are intended to affect only transfers of income with the purpose of tax avoidance, which normally are transfers made to companies in tax havens or low-tax regimes.*”

The third criterion deals with the income transferred to the foreign company. An income could be transferred to a foreign company either for businesslike reasons or for tax avoidance purposes. This means that the whole income of the company does not necessarily have to be affected by CFC rules, but only the income transferred to the company for tax reasons. Two different methods are used to define if the income is transferred for tax reasons, the transactional approach and the jurisdiction approach.”

intenção exclusivamente tributária do investidor ao constituir determinada controlada. E é nesse cenário que surgem os conceitos de *renda ativa* e *renda passiva*.

Portanto, conforme já adiantado, o que se pretende no presente trabalho é comparar a regra central de tributação de lucros apurados por controladas no exterior e o conteúdo dos termos *renda ativa* e *renda passiva* introduzidos na legislação brasileira pela MP n. 627/2013 e pela Lei 12.973/14, *vis-à-vis* a legislação de outros países. Passemos então à sua análise.

III. Aplicação das *CFC Rules* e os conceitos de *renda ativa* e *passiva*

Em regra, dois métodos podem ser utilizados para se qualificar em quais situações uma renda foi desviada para determinada jurisdição por razões exclusivamente fiscais, são eles: método da abordagem transaccional (*transactional approach*) e método da abordagem jurisdicional (*jurisdiction approach*).

O método da abordagem jurisdicional é baseado no local em que está estabelecida a fonte (sociedade controlada). Parte-se da ideia de que nenhuma sociedade é estabelecida em uma jurisdição de baixa pressão fiscal senão visando elisão fiscal. Tal abordagem não nos interessa no presente trabalho. Já o método da abordagem transaccional é calcado no tipo da renda, diferenciando “renda ativa” de “renda passiva”¹⁴.

14. WESTBERG traz esclarecimentos sobre o conceito de renda passiva: “*Passive income could arise either through return on passive investments or through business transactions between related companies. A passive investment is an investment that does not have to be administered by an active business. The shareholder himself could have administered the investment, and therefore in most cases the only reason to make the investment through a foreign company is to avoid tax. A passive business income, or base company income, is an income that arises due to business activity in related companies and where the income is transferred to the foreign company. One possibility to transfer the income could be that the*

A esse respeito, mostra-se relevante fazer uma análise comparativa com o regime adotado por outros países¹⁵, a fim de verificarmos quais tipos de renda têm sido incluídas ou excluídas do alcance das *CFC Rules*¹⁶:

• Alemanha

A Alemanha considera *CFC* quando a empresa estrangeira tiver mais de 50% do seu capital detido por um contribuinte residente na Alemanha (ex. pessoa física ou jurídica sujeita a responsabilidade tributária ilimitada na Alemanha)¹⁷, possua lucro passivo e que esse lucro passivo esteja submetido a uma alíquota efetiva menor que 25%.

Além disso, a Alemanha também faz distinção de rendimentos sujeitos às *CFC Rules*, adotando uma lista positiva de rendas consideradas ativas – ou seja, a Alemanha adota um critério negativo de rendas passivas, de forma que as situações não contidas na lista são consideradas rendas passivas. São classificadas como rendas ativas: a) distribuição de lucros das empresas; b) venda de ações para outra sociedade, bem como a dissolução ou a redução de capital social; c) comércio e serviços (exceto quando exclusivo); d) negócios bancários ou de seguros (exceto quando exclusivo); e) locação de bens móveis e imóveis e licenciamento (só de intangíveis desenvolvidos pela própria empresa); f) assunção de dívida e

shareholder sells a product to a customer, which will be invoiced by the CFC and the selling company will in turn invoice the CFC but at a lower amount of money than was invoiced by the CFC. The difference between the amount invoiced by the CFC and the amount invoiced by the shareholder is the income transferred to the foreign company. The focus on the type of income according to the transactional approach means that passive income in companies in other countries than the classical tax havens or low tax jurisdictions will be subject to CFC taxation.” Op. Cit.

15. A maioria dos países desenvolvidos adota *CFC Rules*, embora alguns não as adotem, por razões diversas, como exemplo a Suíça.

16. Utilizamos como base o “Guide to Controlled Foreign Company Regimes”, editado pela Deloitte e atualizado em janeiro de 2014.

17. Esta porcentagem é reduzida para 1% caso a empresa estrangeira pratique determinadas transações financeiras.

empréstimos de uma empresa alemã ou de um negócio ativo estrangeiro; g) agricultura e silvicultura; e h) exploração de recursos naturais, geração de energia, fabricação e processamento de mercadorias.

Os tipos mais comuns de renda passiva são rendas geradas pelo uso de capital de empresas estrangeiras e rendas de operações *intercompany*, quando a estrutura da empresa estrangeira não é suficiente para realizar tais atividades.

• **Austrália**

A Austrália, por sua vez, estabelece em quais circunstâncias uma sociedade será considerada *CFC*, quais sejam: se até 5 residentes australianos detiverem pelo menos 50% empresa; se um único australiano detiver 40%; ou se até 5 entidades australianas efetivamente controlarem a empresa.

Para fins de aplicação da *CFC Rules*, a Austrália também adota uma *white list*, no entanto não faz ressalvas quanto à natureza da renda auferida pela controlada.

• **Estados Unidos**

Pela legislação dos Estados Unidos da América (EUA)¹⁸, considera-se *CFC* a empresa estrangeira na qual mais de 50% do poder total de voto, combinadas todas as classes de participações societárias, ou na qual mais de 50% do valor total das participações societárias em circulação sejam detidos direta ou indiretamente por sócios norte-americanos, assim entendidos aqueles sócios que detenham direta ou indiretamente 10% ou mais do poder total de votos, consideradas todas as classes de participação societária.

18. Internal Revenue Manual. Controlled Foreign Corporations. IRS. http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-007.html#d0e398

Os EUA não adotam lista negativa ou positiva de países (*white* ou *black list*). Porém a legislação norte-americana prevê algumas regras de exclusão da aplicabilidade das *CFC Rules*, tal como a *de minimus rule*, que exclui do âmbito das regras *CFC* as controladas que tenham renda passiva inferior a 5% da renda total¹⁹.

A esse respeito da natureza das rendas, os EUA especificam em detalhes os rendimentos sujeitos às regras de *CFC*. Chamamos atenção para os lucros das *Foreign Base Company*, especificamente para os denominados *Foreign Personal Holding Company*, os quais incluem: a) dividendos ou pagamentos em substituição; b) juros ou rendimentos equivalentes; c) aluguéis; d) *royalties*; e) ganhos de capital, entre outros.

Entretanto, a legislação americana prevê hipóteses em que os rendimentos acima citados não são considerados renda passiva. Como exemplo, citamos (Subsection 4.61.7.17, IRC): a) dividendos e juros de pessoas vinculadas domiciliadas no mesmo país, parte substancial dos ativos (mais de 50%) usado em comercialização ou negócios no mesmo país; b) juros de financiamento à exportação recebidos na condução de negócios bancários; c) aluguéis de pessoas não vinculadas na condução regular de negócios ou de pessoas vinculadas por propriedades localizadas no mesmo país; d) *royalties* de pessoas não vinculadas na condução ativa de comércio ou negócio da *CFC*, ou de pessoas vinculadas relacionados a uma propriedade usada no mesmo país; e) certos ganhos na venda de bens e direitos; f) rendimentos obtidos a partir da condução ativa de atividade bancária, financeira ou similares; e g) rendimentos obtidos na condução ativa de atividades de seguros.

19. A Seção 954(b)(3)(A) do Código do Imposto de Renda (IRC) prevê uma regra de *de minimus* que afasta o tratamento de toda a renda bruta como “*foreign base company income*” ou “*insurance income*” se a soma de tais rendas brutas é menor que 5% da renda bruta ou inferior a US\$ 1 milhão.

• França

De acordo com a legislação francesa, estão sujeitas às *CFC Rules* as empresas estrangeiras ou estabelecimentos permanentes cujos sócios franceses possuam direta ou indiretamente mais de 50% das ações ou quotas, dos direitos de voto ou direitos financeiros, e que sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, assim entendido o regime cuja carga tributária efetiva seja pelo menos 50% menor que a da França.

A França não adota lista positiva ou negativa de países (*white list* ou *black list*), bem como não distingue rendas passivas e ativas.

Como se vê, a França adota regras de *CFC* bastante abrangentes, alcançando todo o lucro apurado pela controlada no exterior, seja ele passivo ou ativo, mas desde que a controlada seja beneficiária de regime fiscal privilegiado.

• Japão

O Japão considera *CFC* a empresa estrangeira controlada direta ou indiretamente por acionistas japoneses²⁰, cujo lucro não seja tributado pelo imposto de renda no país de residência ou seja tributado à alíquota efetiva inferior a 20%.

Assim como Austrália e França, o Japão não faz distinção de rendimentos, aplicando as suas *CFC Rules* a todo o lucro, independentemente da sua composição. O Japão autoriza que o lucro tributável seja calculado com base nas regras japonesas ou com base nos métodos do país de residência da investida, com alguns ajustes.

20. Uma empresa é considerada controlada por acionistas japoneses se esses possuírem direta ou indiretamente mais de 50% das ações em circulação.

• Argentina

A Argentina adota uma lista de países em relação aos quais não se aplicam as regras *CFC* (*white list*), assim como Austrália. Portanto, lucros apurados por controladas domiciliadas em países da *white list* não estão sujeitos às regras de transparência.

No caso de controladas domiciliadas em países não listados na *white list*, a aplicação das *CFC Rules* não é automática. Somente terá lugar a aplicação das *CFC Rules* quando a controlada (sediada em país não listado na *white list*) apresentar um lucro passivo maior que 50% do total do lucro da controlada.

A Argentina considera como lucro passivo, ou renda passiva, os dividendos, juros (a não ser que obtidos comercialmente), *royalties*, aluguéis de imóveis (apenas quando não são comercialmente explorados) e ganhos com venda de ações, participações e títulos e outras transações semelhantes (desde que não sejam feitas com o objetivo de limitação de responsabilidade).

Note-se que a legislação argentina descreve os rendimentos tidos como passivo, porém traz algumas situações excepcionais em que determinado rendimento não deverá ser considerado como passivo.

• Uruguai

O Uruguai prevê a aplicação de *CFC Rules* às empresas estrangeiras com lucro passivo sujeito a uma carga tributária efetiva inferior a 12%, apenas quando detida por pessoa física residente no Uruguai. No entanto, as *CFC Rules* somente se aplicam ao lucro passivo, incluindo lucro obtido de depósitos, empréstimos e qualquer tipo de investimento ou crédito de qualquer natureza.

IV. Legislação brasileira – MP n. 627/2013 e Lei n. 12.973/2014

Nos termos da MP n. 627/2013, convertida na Lei n. 12.973/14, os lucros auferidos por controladas no exterior serão tributados no Brasil, no mesmo exercício em que forem apurados. Não há critérios de limitação da regra de transparência fiscal para tributação desses lucros, sendo irrelevante o país de residência da controlada e o tipo de renda auferido²¹. Por essa razão, conforme adiantamos no início do artigo, a regra brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior não deve ser considerada uma *CFC*.

Por outro lado, no que toca aos lucros auferidos por coligadas no exterior, a legislação brasileira impõe requisitos relacionados à localização da coligada e à natureza da renda auferida (passiva ou ativa). No entanto, a tributação de lucros provenientes de coligadas não é um tema tratado no âmbito da *CFC*, razão pela qual entendemos que a disciplina em questão também não deve ser conceituada como uma regra *CFC*.

A despeito disso, a MP n. 627/2013 introduziu o conceito de renda ativa própria, e, relativamente às coligadas, essa definição tem o condão de limitar o alcance da incidência fiscal sobre os lucros apurados pelas coligadas. Quanto às controladas, o conceito de renda ativa e passiva foi utilizado apenas para limitar as hipóteses em que será permitida a consolidação dos resultados (lucros e prejuízos) apurados por mais de uma controlada no exterior, mas não para limitar as hipóteses de aplicação da regra de tributação dos lucros das controladas.

O artigo 84, inciso I, da Lei n. 12.973/14 (art. 80, I, da MP n. 627/2013) estabelece o conceito de renda ativa própria como “aquela ob-

21. Em verdade, tanto a MP 627 quanto a Lei n. 12.973/14 trazem algumas exclusões específicas à regra de tributação de lucros de controladas no exterior, como o caso das controladas de empresas concessionárias de exploração de petróleo e de controladas de suas contratadas.

tida diretamente pela pessoa jurídica mediante a exploração de atividade econômica própria”. Todavia, o referido artigo exclui do conceito de renda ativa própria as receitas de *royalties*, juros, dividendos, participações societárias, aluguéis, ganhos de capital, aplicações financeiras e intermediação financeira. Então, é possível dizer que a definição de renda ativa comporta qualquer modalidade, desde que não enquadrada nas exceções do citado dispositivo, estas, por sua vez, taxativamente, definidas como renda passiva.

As hipóteses qualificadas como rendas passivas contêm poucas ressalvas, o que inclui o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária ou de ativo de caráter permanente, adquirido há mais de dois anos. Há que se ressaltar que, atualmente, inexiste conceito próprio para o que vem a ser compreendido como “ativo de caráter permanente”²², lacuna que pode ocasionar equívocos quanto à sua adequada aplicação.

Especificamente nos casos de instituição financeira reconhecida e autorizada a funcionar pela autoridade monetária do seu país de residência, está ressalvada a renda decorrente de juros, aplicações financeiras e intermediação financeira.

Além dessas exceções, a Lei n. 12.973/14 dispõe que poderão ser considerados como renda ativa os dividendos ou receitas decorrentes de participações societárias, adquiridas até 31 de dezembro de 2013, desde que a respectiva sociedade (investida) tenha renda ativa própria igual ou superior a 80%.

Em síntese, embora não se possa dizer que a MP n. 627/2013 e a Lei n. 12.973/14 tenham instituído um regime de *CFC* propriamente dito,

22. O artigo 178, §1º, “c”, da Lei n. 6.404/76, revogado pela Lei n. 11.638/07, conceituava como ativo permanente, os bens classificáveis como: “investimentos”; “imobilizado” e “diferido”. Quer nos parecer razoável entender que os itens classificáveis como ativo não circulante e de natureza similar devam ser enquadrados na expressão contida na regra tributária em comento.

fato é que tais regras têm forte inspiração nas *CFC Rules*, especialmente no que toca aos conceitos de renda ativa e renda passiva.

V. Conclusões

Conforme expusemos acima, as *CFC Rules* são um conjunto de normas que visam mitigar o deslocamento abusivo de lucros para jurisdições com baixa pressão fiscal (paraísos fiscais ou países com baixa tributação). A aplicação das *CFC Rules* pode estar calcada em critérios objetivos (*objective test*) ou em critérios subjetivos (*motive test*), bem como podem adotar uma abordagem transacional (*transactional approach*) ou uma abordagem jurisdicional (*jurisdiction approach*) ou, ainda, uma abordagem combinada de ambas.

Do conteúdo das regras brasileiras, já na vigência da Lei n. 12.973/14, é possível concluir que o Brasil não adota nenhuma dessas abordagens, na medida em que impõe uma incidência fiscal de caráter mais abrangente. Como se vê, o Brasil não adota listas positivas (*white list*) ou negativas (*black list*) de países em relação aos quais seriam aplicáveis as regras de tributação de lucros apurados por controladas, assim como também não distingue a natureza da renda, se ativa ou passiva, bem como não adota como parâmetro a carga efetiva ou alíquota mínima do Imposto de Renda.

Essas características não permitem equiparar as regras brasileiras a um regime *CFC* propriamente dito, seja em razão da abrangência da incidência fiscal imposta ou mesmo pela ausência de discriminação quanto à origem ou natureza da renda. Relativamente à disciplina aplicável às coligadas, a equiparação também não nos parece razoável, eis que essa situação está fora do âmbito das *CFC Rules*.

Note-se que, mesmo a França que adota regras de *CFC* bastante abrangentes, alcançando todo o lucro apurado pela controlada no exterior, seja ele passivo ou ativo, há delimitação às controladas que sejam

beneficiárias de regime fiscal privilegiado (carga tributária efetiva ao menos 50% menor que a carga tributária francesa).

Por outro lado, há que se considerar que as regras introduzidas em nosso ordenamento jurídico, sobretudo quanto ao conceito de renda ativa e renda passiva, têm forte inspiração nas regras de *CFC*.

A despeito do caráter mais abrangente da legislação brasileira, os conceitos de renda ativa e renda passiva aqui adotados encontram certa correlação com a legislação de outros países, tais como Alemanha, EUA e Argentina, utilizados, neste estudo, como países-paradigmas.

Todavia, para esses casos (paradigmas), a exemplo, dos EUA e da Alemanha, os conceitos de renda ativa e renda passiva comportam exceções, não previstas em nossa legislação. A Alemanha, por exemplo, trata como renda ativa os rendimentos decorrentes de licenciamento de intangíveis desenvolvidos pela própria empresa, enquanto o Brasil trata quaisquer royalties como renda passiva.

Outros países sequer adotam a classificação da renda como parâmetro para aplicação da *CFC*, a exemplo da Austrália, França e Japão, o que, no entanto, não representa um aperfeiçoamento da regra. A doutrina e a OCDE vêm apontando para a necessidade de que as *CFC Rules* busquem alcançar apenas os lucros alocados artificialmente em certas jurisdições, visando atingir a evasão fiscal, o que atribui relevância à classificação de rendas como ativa e passiva. E nesse particular, como vimos, o Brasil evoluiu com a edição da MP n. 627/2013 e da Lei n. 12.973/14. Porém, o maior alinhamento do Brasil aos demais países desenvolvidos ou em desenvolvimento, relativamente ao assunto em questão, exigirá que seja percorrida a “curva de aprendizagem”, com o aprimoramento de institutos e a incorporação de novas disciplinas nos moldes das *CFC Rules* em sua mais moderna acepção.

PARECER

COMPETÊNCIA DO BACEN PARA FISCALIZAÇÃO DE ENTIDADES QUE ATUAM NO MERCADO FINANCEIRO. APROVAÇÃO DE ATOS SOCIETÁRIOS PELA REFERIDA INSTITUIÇÃO. EFEITO HOMOLOGATÓRIO 'EX TUNC'. IMPOSSIBILIDADE DE A SRFB DESCONSIDERAR OPERAÇÕES E ATOS APROVADOS PELO BACEN, POR VEDAÇÃO IMPOSTA PELOS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. NORMA ANTIELISÃO – REJEIÇÃO PELO CONGRESSO NACIONAL (ARTIGOS 13 A 19 DA MP 66/02). CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DE AUTUAÇÃO FISCAL DESCONSIDERATIVA DE OPERAÇÕES HOMOLOGADAS PELO BACEN. ASPECTOS DO PROCESSO DE DESMUTUALIZAÇÃO PELA BOVESPA E BM&F SUPERVISIONADO PELA CVM. – PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a empresa, por intermédio de seu sócio administrador, a seguinte consulta:

*A **empresa**, na qualidade de Consulente, tradicional empresa do ramo financeiro, com atividades em todo o território nacional e escritório administrativo em São Paulo, **vem por meio desta**, através de seu sócio majoritário, considerando o notório saber jurídico e reputação ímpar construída por brilhante histórico profissional, atuante na advocacia e*

educador reconhecido, sempre na defesa dos elevados valores para o alcance de nossa sociedade democrática de direito, apresentar fatos, informações e documentos e propor quesitos com a finalidade de que o Ilmo. Doutor emita Parecer Jurídico esclarecendo sobre aspectos legais, sobre assuntos relacionados a processos administrativos fiscais em andamento, conforme os fatos adiante relatados.

I – Os fatos

Os fatos que permeiam a presente consulta remontam a anos passados quando surgiram as primeiras notícias de desmutualização¹ das bolsas de valores. Especulava-se, entre outras mudanças possíveis, que as corretoras não mais necessitariam manter títulos patrimoniais para acesso aos balcões de operações Bovespa e BM&F. Pelas normas então vigentes, estabelecidas pela CVM e Banco Central do Brasil, uma corretora de valores para ter acesso ao balcão de negócios da Bovespa ou BM&F necessitava se associar adquirindo título patrimonial.

Nesta época a corretora possuía sete títulos patrimoniais Bovespa e atuava como corretora nacional, para o que eram necessários seis títulos. Possuía um título patrimonial BM&F adquirido em 2004 desde quando pleiteava acesso direto ao pregão de negócios.

Neste contexto de expectativas e atenta aos fatos, a sociedade começou a reestruturar o capital, preparando-se de início pelas expectativas e posteriormente pelas divulgadas alterações, para operar conforme as novas diretrizes de mercado. E assim fez, sendo a síntese dos fatos² e atos jurídicos realizados, em ordem cronológica, os seguintes:

1º - em junho de 2007, a alteração contratual, na qual, por ter mais títulos que o necessário para operar nacionalmente na Bovespa, delibera a redução de capital mediante a entrega de um título

1. A desmutualização consistiu no processo de transformação das bolsas de valores, então associações civis em uma sociedade por ações. Processo iniciado pelas bolsas de valores nos EUA em 2006.

2. Os termos de verificação fiscal detalham mais fatos, estão apresentados os relevantes e diretamente relacionados à demanda. Não se observam no processo quaisquer impugnação alegação concreta de fraude ou invalidade de documento apresentado, exceto por alegações derivadas da construção de ideias típicas do debate jurídico.

*patrimonial Bovespa ao sócio majoritário, observando os demais procedimentos necessários*³.

2º - em agosto de 2007 a alteração contratual, na qual, com o cronograma desmutualização Bovespa estabelecido, efeitos já conhecidos e considerando os valores contábeis dos títulos patrimoniais Bovespa recém divulgados, **realiza incorporação ao capital dos saldos de Reservas de Atualização dos Títulos Patrimoniais**, observando os demais procedimentos necessários.

3º - em agosto de 2007, alteração do contrato social, na qual, considerando a mudança ao acesso às operações, delibera a **redução de capital**, sem estabelecer forma de liquidação, observando os demais procedimentos necessários.

4º - em agosto de 2007, no âmbito de supervisão da CVM⁴, ocorre a **desmutualização da Associação Bovespa**, consistente na cisão do patrimônio da Associação Bovespa para constituição da Bovespa Holding S.A.. Na data são **convertidos os títulos patrimoniais em ações atribuídas aos associados em substituição aos títulos detidos**.

5º - em setembro de 2007, data da ciência dos dados sobre a conversão dos títulos patrimoniais em ações⁵, faz **Ata de Reunião de Sócios definindo a redução de capital na alteração contratual mediante entrega de ações Bovespa e parte em dinheiro** como forma de liquidação, observando os demais procedimentos necessários.

3. Registro contábil do valor da redução em conta redutora do saldo de capital diminuindo o patrimônio líquido da instituição, transferência do saldo das ações/títulos registradas em conta do permanente para a Bens Não de Uso Próprio – COSIF 1.9.8.10.99-9 caracterizando o vínculo das ações às deliberações, protocolo da alteração para análise do Banco Central do Brasil, efetuadas as publicações legais conforme o disposto no Código Civil, as determinações do Bacen e por fim o registro perante a junta comercial.

4. Em se tratando de associações previstas no artigo 44 do cc, o artigo 2033 do cc, dispõe que: “salvo o disposto em lei especial as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no artigo 44, bem como sua incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este código. A propósito, as bolsas de valores são reguladas pela Lei 6385/76, que criou a CVM e lhe atribui a competência de regular as atividades. Desta forma, a aprovação da CVM à cisão, afasta a suposta impossibilidade de cisão para as associações, como era o caso da Bovespa e BM&F.

5. Conforme Ofício Circular Bovespa n. de 225 de 18/09/2007.

6º - em setembro de 2007, também no âmbito de supervisão da CVM⁶, em Assembléia Geral Extraordinária dos associados BM&F é aprovada a desmutualização, com efeitos a partir do 1º de outubro seguinte, cindindo o patrimônio Associação BM&F para a constituição da BM&F S.A.. Na data são **convertidos os títulos patrimoniais em ações** atribuídas aos associados **em substituição aos títulos detidos.**

7º - em setembro de 2007, considerando oportunidade única e avaliando os riscos de volatilidade⁷, o **beneficiário das ações Bovespa vinculadas às reduções de capital** expressa o desejo de aliená-las no IPO mediante **entrega de documento solicitando e autorizando a corretora a tomar todas as providências para alienar as ações por conta e ordem.**

8º - em setembro de 2007 a corretora, atendendo a solicitação, assina todos os documentos necessários⁸ **à participação no IPO Bovespa.**

9º - em outubro de 2007 a faz alteração contratual⁹, na qual, considerando os valores contábeis dos títulos/ações patrimoniais BM&F recém divulgados, a existência de saldos em reservas legal e de lucros acumulados, **efetua aumento de capital mediante a incorporação dos respectivos saldos ao capital.**

10º - em outubro de 2007 faz a alteração do contrato social, na qual, considerando a mudança de procedimento para acesso às operações

6. Em se tratando de associações previstas no artigo 44 do cc, o artigo 2033 do cc, dispõe que: “salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no artigo 44, bem como sua incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este código. A propósito, as bolsas de valores são reguladas pela Lei 6385/76, que criou a CVM e lhe atribuiu a competência de regular as atividades. Desta forma, a aprovação da CVM à cisão, afasta a suposta impossibilidade de cisão para as associações, como era o caso da Bovespa e BM&F.

7. Havia dúvidas quanto aos valores de realização do ativo e da evolução dos preços ao longo do tempo, principalmente devido o fato que as ações não alienadas no IPO passariam por um processo de bloqueio de negócios pelo período de seis meses após a data de abertura do capital. De fato, em 2008 a cotação destas ações BM&F e Bovespa em bolsa tiveram quedas expressivas até hoje não recuperadas mesmo com a fusão havida entre as duas bolsas.

8. **Procuração** - outorga de plenos poderes à Bovespa Holding S.A., e **Instrumento Particular de Contrato de Indenização e Outras Avenças** – impondo multas em caso de desistência da participação no IPO.

9. A 62ª alteração contratual, não citada neste histórico versou sobre abertura de filial.

BM&F, delibera redução de capital mediante entrega de ações da BM&F e parte em moeda corrente nacional como forma de liquidação, observando os demais procedimentos necessários.

11º - em Outubro de 2007 ocorre o lançamento das ações Bovespa Holding S.A. e são **alienadas ações Bovespa Holding S.A. vinculadas às reduções de capital**. Os valores recebidos pela venda, após as providências ^{10, 11, 12, 13 e 14}, ficaram retidos aguardando a conclusão da análise das alterações societárias pelo Banco Central do Brasil.

12º - em outubro de 2007, considerando oportunidade única e avaliando os riscos de volatilidade, o **beneficiário das ações BM&F vinculadas às reduções de capital** expressa o desejo de aliená-las no IPO mediante **entrega de documento solicitando e autorizando a corretora a tomar todas as providências para alienar as ações por conta e ordem**.

13º - em novembro de 2007 a corretora, atendendo a solicitação, **assina todos os documentos necessários¹⁵ à participação no IPO BM&F**.

14º - em novembro de 2007 - ocorre uma primeira operação de venda de ações BM&F S.A., estas em nome e pela própria corretora, oportunidade em que são **alienadas ações BM&F S.A. desvinculadas de quaisquer obrigações**. O resultado da venda, após a dedução do

10. Providências: i) registro contábil do recebimento da venda no passivo em Valores Vinculados à Redução de Capital” ¹¹, ii) baixa contábil dos saldos ações alienadas em “Outros Bens Não de Uso” ¹², iii) retenção e pagamento do IR ganho capital PF, (15%) em nome do beneficiário ¹³, iv) retenção e recolhimento do CPMF s/ pagamento do IR ¹⁴.

11. No mesmo grupo contábil que registrado o valor a pagar ao sócio pela redução de capital na data da alteração contratual, conforme o disposto no artigo tal da circ. BACEN..

12. A conta Outros Bens Não de Uso Próprio – COSIF 1.9.8.10.99-9 conforme, (Circ. 1273; Cta-Circ. 2629 1,2), tem como finalidade o registro dos bens não utilizados no desempenho da atividade social. O Saldo das ações deliberadas para entrega ao sócio como devolução de capital, anteriormente registrados em conta de Investimento/Títulos Patrimoniais no Permanente foram transferidos para esta conta em cada data de deliberação societária.

13. IR sobre o ganho de capital da pessoa física foi recolhido à alíquota de 15% no último dia do mês subsequente.

14. Estava vigente a CPMF.

15. **Termo de adesão e procuração (Pessoa Jurídica)** --outorga de plenos poderes à BM&F S.A., e **Instrumento Particular de Contrato de Indenização e Outras Avenças (Pessoa Jurídica)**— impondo multas em caso de desistência da participação no IPO.

custo, por tratar-se de alienação de Investimento do Ativo Permanente a longa data, (as ações BM&F foram recebidas em substituição do título patrimonial), foi reconhecido em conta de Receitas Não Operacionais da Instituição.

15º - em Novembro de 2007, em vista das condições Bacen, recolhe o IR sobre ganho de capital da pessoa física, na qualidade de responsável tributário, em nome do sócio, sobre a alienação das ações Bovespa.

16º - em Dezembro de 2007 ocorre o lançamento das BM&F S.A. e são alienadas ações BM&F S.A. **vinculadas às reduções de capital.** Os valores recebidos pela venda, após as providências, ficaram retidos aguardando a conclusão da análise das alterações societárias pelo Banco Central do Brasil.

17º - em Novembro de 2007 a sociedade recolhe CPMF sobre débito feito no saldo a favor do sócio, para o recolhimento do IR sobre ganho capital.

18º - em Dezembro de 2007, devido o sucesso do lançamento inicial, ocorre operação complementar e são alienadas ações BM&F S.A. **vinculadas às reduções de capital.** Os valores recebidos pela venda, após as providências, ficaram retidos aguardando a conclusão da análise das alterações societárias pelo Banco Central do Brasil.

19º - em Janeiro de 2008 retém e recolhe o IR sobre ganho de capital da pessoa física, em nome do sócio, sobre a alienação das ações Bovespa.

20º - em Fevereiro de 2008 o Banco Central do Brasil, após solicitar e fiscalizar os registros contábeis e documentos de todas as operações vinculadas à redução do Capital, publica **aprovação** dos atos societários. A partir desta data a sociedade efetua a liquidação financeira (pagamento) das reduções de capital ao sócio.

II – As Infrações Apuradas

O fisco federal após análise de toda a documentação, contábil, fiscal, societária, do despacho do Banco Central e do regular arquivamento das alterações contratuais realizadas, entendeu terem ocorrido as seguintes infrações fiscais por baseado nos respectivos argumentos: A) **Que a instituição não ofereceu à tributação do IRPJ e da CSSL o ganho auferido no recebimento da devolução¹⁶ dos títulos patri-**

16. Editou a solução de consulta COSIT n. 10 de 2007/RFB, cujo entendimento é o de que o Código Civil/02 não prevê “cisão” para associações sem fins lucrativos. Desta forma,

moniais pelas associações isentas (Bovespa e BM&F), apurado pela diferença entre o valor nominal das ações recebidas de emissão da Bovespa Holding S.A e da BM&F S.A. e o custo de aquisição dos mesmos. Sendo a data do fato gerador a mesma das desmutualizações.

B) Que a instituição não ofereceu à tributação do PIS e da COFINS, o ganho auferido na alienação de parte das ações BM&F S.A., (venda 10% das ações BM&F para sócio estratégico - GA), por tratar-se de resultado operacional, ao invés de não operacional como registrado. Apesar de amparada por liminar judicial obtida em ação contrária à ampliação da base de cálculo destas contribuições disposta no artigo 1º da Lei 9718/98.

C) Que a instituição não ofereceu à tributação do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS, o ganho auferido na alienação das ações da Bovespa Holding S.A. ocorridos nas ofertas públicas iniciais (IPOs).

III – Argumentos Fiscais e Fundamentação Legal¹⁷

Infração “A”

A fiscalização parte de uma suposta impossibilidade legal para uma associação civil sem fins lucrativos cindir seu patrimônio para a constituição de uma sociedade com fins lucrativos. Esta interpretação está contida na solução de consulta COSIT 10/2007, da qual extraímos alguns tópicos; “... O instituto da cisão, disciplinado nos artigos 229 e segs. da Lei n. 6.404 de 1976 e no art. 1.122 da Lei 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade”, “Às bolsas de valores aplica-se o regime estatuído nos artigos 53 a 61 da Lei 10.406. de 2002...” e “o art. 61 da lei 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com a finalidade lucrativa”.

Partindo deste pressuposto conclui que a desmutualização representou de fato; i) a extinção da associação civil sem fins lucrativos, ii) a devolução aos associados do patrimônio da associação extinta e iii) a utilização

conclui que a desmutualização implica na extinção da associação, ficando caracterizada a devolução de capital com o recebimento das ações, por consequência surgindo o fato gerador e tributação previsto no art. 17 da lei 9532/97.

17. *As infrações e autuações resultantes correm em dois processos distintos; o 16327.721704/2011-38 do IPRJ e CSLL e 16327.721705/2011-82 do PIS e da COFINS.*

pelos associados destes recursos recebidos para a constituição da nova sociedade. Desta forma os fatos enquadrar-se-iam perfeitamente nos artigos 16 e 17 da Lei 9532/97.

Enquadramento legal IRPJ: *art. 3º Lei 9249/95 – artigos 1º e 4º da Lei 9430/96 - art. 17 § 3º da Lei 9532/97 - artigos 220, 239, 247, 248, 249 inciso II, 251 e 264 do Decreto 3000/99 (RIR/99)*

Enquadramento legal CSLL: *art. 2º da Lei 7689/88 – art. 2º da Lei 8034/90 - art. 1º da Lei 9316/96 - art. 28 da Lei 9430/96 - art. 17, caput §§ 3º e 4º da Lei 9532/977 - art. 37 da Lei 10637/02.*

Infração “B”

Por reflexo direto do entendimento expresso em “A”, a fiscalização conclui que, por serem investimentos recém- adquiridos o resultado da venda é operacional, ao contrário de não-operacional como classificado, incidindo o PIS e da COFINS sobre a receita apurada. E que apesar das ações judiciais impetradas pela instituição, com liminar obtida, opondo-se ao alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS criado pelo artigo 1º da Lei 9718/98, referidas receitas são tributáveis em vista do conceito de faturamento das instituições financeiras.

Enquadramento legal PIS: *art.1º da Lei 9.701/98 - artigos 2º e 3º, caput e §§ 5º e 6º da Lei 9718/98, com as alterações posteriores , artigos 2º, 3º, 18, I, da MP 2158-35/2001.*

Enquadramento legal Cofins: *art.1º da Lei 9.701/98 - artigos 2º e 3º, caput e §§ 5º e 6º da Lei 9718/98, com as alterações posteriores , artigos 2º, 3º, 18, I, da MP 2158-35/2001 – Art. 18 da Lei 10.684/2003.*

Infração “C”

A fiscalização desconsiderou os procedimentos adotados e a aprovação do Banco Central, reclassificando a tributação da pessoa física para a pessoa jurídica, resumidamente pelas seguintes razões:

A liquidação das alterações contratuais só poderia ocorrer após a aprovação do Bacen, aliado ao fato que o código civil, nos artigos 1082 a 1084, prevê que a eficácia das reduções de capital, por excesso, só ocorre após 90 dias da publicação da alteração contratual. Sendo que na data da alienação não havia ocorrido a aprovação do Bacen nem transcorrido o prazo de 90 dias para eficácia dos atos. Não houve em nenhum momento efetiva transferência das ações ao sócio, pois era a corretora que constava em todos documentos e quem para participação nos atos. Além disso, a sociedade primeiro assinou

documentos de participação nos IPOS e só depois publicou as atas respectivas das reduções de capital. Concluindo que as reduções de capital ficaram à margem da participação da corretora nos IPOS.

Que de acordo com a doutrina, nos aspectos que norteiam a incidência tributária, o agente que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, de que trata o art. 121 do CTN, é a corretora, pois foi quem; a) recebeu as ações emitidas em substituição dos títulos patrimoniais, b) assinou todos os documentos para participar nos IPOS, c) participou dos IPOS e constou dos respectivos prospectos, d) recebeu o produto das alienações.

Por não vislumbrar razões extratributárias para os atos realizados que tiveram objetivo único de reduzir a carga tributária, caracterizada pela efemeridade e sequência das operações, assim mesmo ostentando legalidade não oponíveis ao fisco pela moderna doutrina.

Enquadramento legal IRPJ: artigos 247, 248, 249 inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do Decreto 3000/99 (RIR/99) - artigos 1º e 4º da Lei n. 9430/96.

Enquadramento legal CSLL: art. 2º da Lei 7689/88 – art. 2º da Lei 8034/90 - art. 1º da Lei 9316/96 - art. 28 da Lei 9430/96 - art. 37 da Lei 10637/02.

Enquadramento legal PIS: art.1º da Lei 9.701/98 - artigos 2º e 3º, caput e §§ 5º e 6º da Lei 9718/98, com as alterações posteriores, artigos 2º, 3º, 18, I, da MP 2158-35/2001.

Enquadramento legal Cofins: art.1º da Lei 9.701/98 - artigos 2º e 3º, caput e §§ 5º e 6º da Lei 9718/98, com as alterações posteriores, artigos 2º, 3º, 18, I, da MP 2158-35/2001 – Art. 18 da Lei 10.684/2003.

IV – Andamento dos Processos Administrativos

Das três infrações apontadas, a de maior impacto econômico e causa de maior perplexidade foi a que implica na reclassificação das alienações efetuadas por conta e ordem, como se fossem operações da própria corretora, razão de ser esta o objeto central desta consulta.

Em síntese, na tempestiva impugnação à Delegacia; i) rebatemos uma a uma as alegações fiscais, por fatos¹⁸ e direitos, ii) pedimos a

18. Foram anexados documentos probatórios de materialidade das datas de todas as deliberações societárias, que independente das datas de publicação, foram protocolados no

nulidade das autuações pela inexistência de tipificação legal da infração e norma a que os fatos se subsumam, e iii) solicitamos, se negados os pedidos, redução da autuação com o imposto pago pela pessoa física¹⁹. A decisão prolatada foi favorável apenas à compensação. O julgador considerou como central a tese da eficácia não implementada e ter sido efetuada antes da aprovação do Bacen, reiterando a conclusão da fiscalização. Deixou de apreciar a alegação, por secundária, ante a conclusão anterior e omitiu-se quanto às demais alegações fiscais. Da compensação recorreu ao CARF por dever legal.

Em tempestivo recurso ao CARF reiteramos argumentos apresentados à Delegacia, apontando o erro da fiscalização na definição do sujeito passivo das operações e acrescentamos documentos²⁰ rebatendo argumentos utilizados pela turma julgadora. O recurso ainda está pendente de julgamento no CARF.

O parecer destina-se a embasamento de procedimentos de defesa e se necessário subsidio a eventuais medidas judiciais.

V – As Dúvidas da Consulente

À vista destes fatos é que vem a Consulente formular os quesitos para a emissão do Parecer Jurídico, sem limitar o que for julgado necessário ou pertinente, a critério do Ilmo. Dr., ao esclarecimento dos assuntos relatados.

Com relação às alienações nos IPOs

1 - O artigo 2º da Lei 7689/88, com redação dada pelo artigo 2º da Lei 8034/90 em conjunto com os demais fundamentos da CSLL, remete a

Banco Central do Brasil em datas anteriores à publicação, condizentes com o cronograma dos fatos narrados, afastando as insinuações da fiscalização.

19. *O sócio, beneficiário das reduções de capital, foi fiscalizado com relação à tributação do resultado das operações com ações, e apresentou as notas de operações a efetuadas nos IPO, anexadas às alterações contratuais que lhe auferiram as ações e respectivos impostos pagos. A fiscalização não apontou qualquer irregularidade na documentação apresentada acerca das ações Bovespa e BM&F, tanto nas ocorridas por conta e ordem da sociedade antes da aprovação do Bacen, quanto as posteriores.*

20. *Contrariando a afirmação da turma julgadora que as reduções de capital só ocorreram, após aprovação do Banco Central, juntamos a folha do DIPJ e publicação de balanço 1º semestre 2007, demonstrando o imediato efeito das reduções de capital no patrimônio da sociedade, expressos nestes documentos preparados conforme a instrução de ambos os órgãos e na forma da Lei.*

*apuração da base de cálculo da contribuição para o resultado apurado segundo as normas da Legislação Comercial, regra idêntica à de definição das bases de cálculo do IRPJ conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 247 do RIR/99, e artigo 251 inciso II RIR/99. Por sua vez os artigos 277, 278, 279 e 280 do RIR/99 fazem referência aos artigos 11 e 12 da Lei 1598/77, destas as que importam no caso concreto são: o parágrafo segundo do artigo 11, o caput do artigo 12.; a primeira determina que será classificado como lucro operacional as **operações que constituam objeto da pessoa jurídica** a segunda define que **receita bruta é o produto das operações em conta própria**. Por fim o inciso II do artigo 249 e o artigo 288, ambos do RIR/99, respectivamente versam sobre o tratamento nas hipóteses de infração às normas da legislação comercial e as normas tributárias. A par desta fundamentação legal, que foi a utilizada na autuação do IRPJ, **a Consulente entende**, que sem olvidar as deliberações de entrega das ações Bovespa e BM&F, **que a reclassificação fiscal** destas operações, já demonstradas contabilmente como separadas do objeto social conforme as normas atendidas do Bacen pelo registro em conta de Outros Bens Não de Uso – que identifica os bens não utilizados no cumprimento do objeto social, **não tem amparo legal**; a uma porque não é compatível com as deliberações da sociedade que as excluíram do objeto social; a duas porque trataram-se de operações realizadas por conta e ordem do sócio, a três porque foram realizadas sob os auspícios, demonstrado pelo fisco federal, do Banco Central do Brasil dentro de sua competência legal e cujos atos confirmam a regularidade contábil da corretora, a quatro porque não se pode falar em postergação dos efeitos, para a data da aprovação do Bacen, dos regulares registros contábeis no tempo, para o qual não tem competência legal o fisco federal, e a cinco porque a não aceitação da escrituração contábil da corretora realizadas de acordo com a legislação comercial e consistentes com os critérios contábeis determinados às instituições financeiras representaria perversão das determinações legais. **Sendo forçoso concluir**, em face de não ter ocorrido qualquer das hipóteses de aplicação do tratamento tributário fundamentado pela fiscalização, **que não houve infração fiscal nenhuma**, por isso pugnou pela falta de tipificação e nulidade da autuação. **Está correta a percepção legal da instituição? É correta, a par das normas tributárias, o lançamento desta autuação sem a ocorrência e fundamentação de qualquer das hipóteses***

em abstrato, sobretudo considerando o perfeito atendimento às normas contábeis emanadas pelo Bacen?

2 - A Consulente entende que as hipóteses “**omissão de receitas**”, estão **descritas** nos artigos **281 a 287 do RIR/99** – curiosamente **não insertos na fundamentação legal da autuação** – eis que **não infringidos**. Por sua vez o **artigo 288 do RIR/99**, seguindo função fim de norma penalizadora que primeiro tipifica a infração em abstrato depois determina/autoriza o tratamento aplicável, é **apenas o tratamento previsto para ocorrência em concreto de qualquer das hipóteses elencadas**. Não houve infração nenhuma, por isso a pugnou pela falta de tipificação e nulidade do ato. **Está correta esta percepção legal?**

3 – A Consulente entende que mérito das autuações cingiu-se à interpretação dos efeitos da aprovação do Banco Central do Brasil e a questão da eficácia dos atos societários e não a quaisquer defeitos existentes demonstrações contábeis preparadas segundo as regras da Legislação Comercial, somadas às determinações do Banco Central do Brasil, em que não foi apontado nenhum óbice. **A que critérios objetivos é subordinada a autoridade fiscalizadora para apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS ? Para os fins fiscais a autoridade fiscal pode simplesmente desconsiderar as demonstrações contábeis efetuadas conforme procedimentos fiscalizados e aprovados pelo Bacen?**

4 – É basilar que as normas do código civil acerca da eficácia nas reduções de capital destinam-se à proteção aos “terceiros” diretamente relacionados ao ato jurídico. **É correto fundar autuações fiscais em suposta falta de eficácia de atos não apostos ao fisco? O fisco insere-se entre estes “terceiros”?**

5 – Um dos pilares da autuação é que as ações alienadas nos IPOs eram disponibilidade jurídica da corretora, tese que implicaria aceitar que houve perda do objeto das reduções de capital aprovadas pelo Banco Central do Brasil. **É legal o fundamento de autuação fiscal vinculada ao suposto desatendimento de norma não fiscal, ao revés da posição do próprio órgão competente?**

6 – Entendemos que pela falta de permissivo legal para a desconsideração jurídica de atos societários realizados, o fisco efetuou desconsideração jurídica indireta destes atos ao simplesmente ignorar os efeitos jurídicos

destes atos. Este entendimento da consulente está correto? Existe dispositivo legal infringido pelo fisco?

7 – Entre os argumentos e fundamentos da autuação não existe qualquer apontamento de ilegalidade nas alterações societárias. **Reputando-se atos jurídicos perfeitos, existe norma tributária que autorize o Fisco a dissociar os efeitos fiscais dos próprios atos?**

8 – No recolhimento do IR sobre o ganho de capital nas alienações por conta e ordem a corretora atuou como responsável tributário da operação, efetuando retenção e recolhimento do imposto incidente. **Este procedimento tem amparo legal?**

9 – Entre as razões elencadas para a reclassificação do resultado das IPO para a corretora, da pessoa física para a jurídica a inexistência de motivações extratributárias. **Considerando os fatos e documentos a alegação tem amparo legal?**

10 – Os atos societários realizados na pendência da aprovação do Banco Central estavam a esta vinculados. Com a aprovação, considerando as atribuições e competências do órgão, os efeitos alcançaram os atos desde a origem. **Está correto este entendimento? A aprovação precluiu a pretensão fiscal?**

11 – A instituição recebeu instruções formais do sócio beneficiário das ações objeto das reduções de capital. **O documento formulado preenche os requisitos para o caso? Era dispensável? Caracterizou a operação por conta e ordem? Este fato é oponível ao fisco?**

12 – No caso concreto, quem é o sujeito passivo direto das obrigações tributárias sobre o ganho nas alienações nos IPO, conforme preceitua o CTN?

13 – **É possível apontar na ação de fiscalização e nos autos de infração violação a ditames constitucionais? Quais?**

Com relação à incidência do PIS e da COFINS

14 – **Conforme o entendimento da Consulente expresso nos quesitos 1 e 2 desta consulta, está correta a autuação Fiscal para o PIS e a COFINS? Pode-se afirmar que a autuação padece do vício de nulidade?**

15 – O fisco alega que o resultado das alienações ocorridas trata-se de receita operacional típica da atividade da corretora. As ações foram; i) recebidas em substituição aos anteriores títulos patrimoniais registrados a longa data no ativo permanente da sociedade, ii) estavam registradas

*em conta de Bens Não de Uso, destinada ao registro dos bens não utilizados para o objeto social, em virtude das reduções de capital, e iii) eventual receita seria decorrente de “reclassificação” fiscal da operação da pessoa física para a pessoa jurídica. **Sem questionar o mérito da titularidade das ações, estas receitas caracterizam-se como típicas da atividades e são sujeitas à incidência do PIS e da Cofins? Com relação à Desmutualização***

16 – O artigo 2033 do cc e incisos dispõe que o instituto da cisão, salvo legislação especial, aplica-se às associações. Por sua vez, o artigo 61 do cc veda a destinação do patrimônio de entidade isenta, na **dissolução**, para entidades lucrativas. Considerando que o instituto da dissolução difere do instituto da cisão e ainda que a cisão foi aprovada²¹ da CVM, **ocorreu devolução tributável de capital de entidade isenta, conforme previsto nos artigos 16 e 17 da Lei 9532/97, como alega o fisco?**

17 – Admitindo-se a suposta devolução de capital e o respectivo ganho de capital como verdadeiros, é fato que as desmutualizações não geraram qualquer disponibilidade financeira para a instituição, ao contrário, o pagamento do imposto representaria redução do capital circulante prejudicial ao objeto social. **Neste contexto é legal a definição do fato gerador na data desta desmutualização?**

18 – Para as atualizações dos títulos patrimoniais adotavam-se critérios da Portaria MF n. 785/77 e outros dispositivos que determinavam tratamento diferenciado às atualizações patrimoniais, sem que fossem tributados e sem previsão de controles de saldos no LALUR, para fins de ajustes no período ou no futuro, de forma equivalente aos resultados de equivalência Patrimonial. A solução de consulta RFB COSIT 10/07, além de expressar o entendimento fiscal para a desmutualização, definiu serem tributáveis pelo custo de aquisição os respectivos títulos, na ocorrência de realização, (aí incluído suposto ato de devolução de capital). **Está correto este entendimento fiscal? Mesmo para os saldos de atualizações já incorporados ao capital da sociedade?**

21. Importante citar que as peças impugnatórias não tomaram esta linha de argumento, apesar de reiterar que a cisão foi legal justamente nos termos do entendimento integrado do artigo 2033 do CC.

Aspectos Gerais

É cediço na teoria dos contratos as deliberações societárias, independente da eficácia perante terceiros, as partes, sociedade e sócios obrigam-se indissoluvelmente entre si ao deliberado desde a data do ato. Ocorre que nas citadas reduções de capital, os sócios estipularam que estas só seriam eficazes após transcorridos o prazo de 90 dias de publicidade e que o pagamento ao sócio só se daria após a aprovação do Bacen. A consulente tem claro que as operações da forma que realizadas não caracterizaram pagamento antecipado ao sócio, tanto é que o Banco Central aprovou sem reparos os respectivos atos. Entretanto ainda remanescem dúvidas não relacionadas ao instituto e aos terceiros, mas sobre esta disposição da eficácia, os efeitos sobre os sócios, a sociedade e sobre as formalidades para as operações. A este respeito gostaria fossem esclarecidos os seguintes aspectos:

- 1 - Qual a natureza jurídica e efeitos desta inserta disposição contratual acerca da eficácia, sobre os sócios e sociedade?*
- 2 - Considerando estes efeitos, na data da desmutualização as ações/objeto das deliberações eram disponibilidade jurídica de quem?*
- 3 - Na pendência da aprovação e da eficácia societária, o sócio beneficiário das reduções de capital poderia solicitar a alienação dos bens objeto por conta e ordem? Sob qual(is) fundamento(s) legal(ais) e condição(ões)?*
- 4 - O implemento das condições societárias, a aprovação do Banco Central e o regular registro dos atos, produzem efeitos jurídicos, (ex-tunc), que retroagem à data de origem dos atos?*
- 5 - As operações realizadas por conta e ordem e a transformação dos títulos em ações, ocorridas em momento posterior na pendência das condições, podem ser entendidas como naturalmente vinculadas às alterações societárias? O implemento das condições produz efeitos jurídicos sobre o conjunto dos atos?*
- 6 - A primeira alteração contratual citada deliberou a entrega do título patrimonial da Bovespa ao sócio pela redução de capital. Entretanto, em data posterior, na pendência de condições, adveio a desmutualização da Bovespa e o título foi substituído por ações. De acordo com a legislação comercial e societária houve perda do objeto da alteração societária? Estas ações passaram, independente de qualquer outro*

procedimento, a ser o objeto daquela deliberação? Estes efeitos são oponíveis ao Fisco?

7 – É previsão da legislação comercial que as reduções de capital deliberadas produzam efeitos imediatos no patrimônio da entidade em contrapartida à conta passiva pelas obrigações com o sócio. Este procedimento contábil previsto pela legislação comercial, e inserto nas normas do Bacen, é afirmação legal que os atos societários produzem efeitos jurídicos e contábeis desde a origem? Existe compatibilidade entre a afirmação de que “os atos societários das instituições financeiras só produzem efeitos após a aprovação do Banco Central e a Legislação comercial?”

8 – Em matéria de Direito Administrativo em relação às Instituições Financeiras, quem tem competência legal para fiscalizar a escrituração contábil e apontar eventuais inconsistências? Pode a Receita Federal do Brasil, no exercício de suas funções de fiscalização, exercer esta competência em relação a aspectos contábeis já tidos como corretos pelo Banco Central do Brasil e materialmente perfeitos em relação às normas aplicáveis às instituições financeiras?

9 – Analisadas sob a ótica do Direito Comercial e Societário, podem ser consideradas como operações que constituam o objeto da pessoa jurídica, conforme preceitua o caput do artigo 11 da Lei 1598/77, a alienação de ativos destinados ao sócio em deliberações de redução de capital na forma dos artigos 1082 a 1084 do CC, registrados em conta de Bens Não de Uso – Destinado ao registro de bens não destinados ao cumprimento do objeto social, conforme normas COSIF? Isto mesmo durante a pendência de implemento de condição legal ou societária sobre a deliberação?

10 – Afinal, segundo as normas tributárias comerciais e societárias, para o caso concreto, está correta a reclassificação das operações da pessoa física para a pessoa jurídica?

Resposta

Duas breves considerações, antes de principiar a responder as diversas questões formuladas pela consulente.

A primeira delas diz respeito ao princípio da estrita legalidade, que permeia todo o sistema constitucional, mas que, no campo do direito tributário, exige uma restrita aplicação, não se permitindo ao Fisco nada que ultrapasse os precisos limites de sua competência impositiva.²²

Tanto é assim que os constitucionalistas entendem que, ao princípio da legalidade, exposto no artigo 5º, “caput” e inciso I, da Lei Suprema, cuja dicção é a seguinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; [...],

22. Aires Fernandino Barreto escreve:

“Sendo a reserva de lei formal absoluta, o princípio da legalidade assume conteúdo rígido e estreitíssimo, manifestado através de novo princípio contido em suas dobras: o da tipicidade da tributação, que deverá ser observado na criação e aumento de tributo.

Impõe esse princípio que o tributo tenha a sua hipótese de incidência definida exclusivamente em lei, -encerrando, assim, a construção do que se tem denominado de tipo normativo ou tipo tributário.

Esse modelo legal é cerrado, fechado, não ensejando dilargamento pelo aplicador da lei, o que confere a preservação das garantias e direito prestigiados pela Constituição.

Só a lei poderá erigir as hipóteses de incidência, dispondo sobre os aspectos que esta comporta, inclusive quanto à base de cálculo e à alíquota.

Não basta, no Direito Tributário, a razoável equivalência entre o fato e a hipótese legal caracterizadora dos modelos abertos, exige-se, rigorosamente, o preciso amoldamento do fato ao tipo legalmente definido” (Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 6, O princípio da Legalidade, 2ª. tiragem, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1991, p. 22).

acresce-se o princípio da legalidade, específico do direito tributário, que expresso está no inciso I, do artigo 150, da CF, com o seguinte discurso:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]²³.

Sobre tal limitação imposta ao Fisco escrevi:

Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode

23. *Manoel Gonçalves Ferreira Filho esclarece:*

“Legalidade tributária: Este é um princípio fundamental para a segurança do patrimônio particular. Por força dele, apenas a lei, que traduz a vontade geral, pode impor tributo, ou aumentar tributo, sobre o patrimônio particular. Trata-se, indubitavelmente, de um direito fundamental. O direito anterior o reconhecía, tanto que o arrolava entre os demais (Emenda n. 1/69, art. 29).

Este princípio é dos que consagrou a Magna Carta, em 1215. Com efeito, deflui deste documento a exigência do prévio consentimento dos contribuintes, por seus representantes, para a instituição de todo e qualquer tributo. Assim, durante séculos, a principal função do Parlamento inglês foi a de consentir (ou não) nos tributos reclamados pelo monarca. E foi negociando a propósito desse consentimento, pedindo contas do dispêndio de tributos anteriormente consentidos, discutindo o emprego do tributo a ser instituído, que essa Assembléia foi a pouco e pouco alargando a sua esfera de competência (v. meu Curso de direito constitucional, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 1992, p. 244).

Em razão dessa tradição, sustentei, a respeito da Constituição anterior, que somente lei formal poderia instituir ou aumentar tributo. A jurisprudência e a maior parte da doutrina, todavia, inclinaram-se pela tese de que todo ato com força de lei poderia instituir ou aumentar tributo. Esta parece ser a solução a ser seguida em face desta Constituição, como aponta Ives Gandra Martins (Comentários, cit., v. 6, t. 1, p. 145 e s.).” (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, vol. 2, Ed. Saraiva, p. 105/106).

ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da 'lex scripta', peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da 'lex stricta', própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): "E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento".

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do 'numerus clausus' veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato imponível, com

proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Secção 2.1, 1980)²⁴.

É que, a meu ver, a norma tributária é uma norma de rejeição social, porque, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, o Poder Público cobra mais do que necessita para prestar serviços públicos, objetivando a atender às benesses dos detentores do poder e acólitos – o que é um mal próprio do Estado Aético, na definição do Ministro Delfim Netto, para quem o Estado é necessariamente aético –, assim como financiar a corrupção, o peculato, a concussão e o desvio de recursos das obras públicas.

Por isto, em minha tese de doutoramento, há quase 40 anos, conciliei as teorias de Cossio²⁵ e Kelsen²⁶, aquele dizendo que, no Direito, a norma de comportamento é a primária e a norma sancionatória a secundária e, este, sustentando que a sanção é a norma primária e a de conduta, secundária. Partindo do princípio de que há normas de aceitação social e de rejeição social, mostrei que, nas primeiras, (ex: defesa do direito à vida) Cossio tinha razão, pois, mesmo sem sanção, a maioria da população não seria homicida; já nas normas de rejeição social - como a norma tributária -, sem sanção, poucos pagariam os tributos²⁷.

Esta é a razão porque os pais do moderno direito tributário brasileiro, desde a EC n. 18/65 e do CTN, conformaram o princípio da legalidade como necessariamente restritivo em sua interpretação, visto que tem o Estado o poder de fazer a lei que desejar, porém, uma vez promulgada, só

24. *Curso de Direito Tributário, coordenação minha, São Paulo: Coedição CEEU/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58.*

25. *Carlos Cossio, "Teoria Ecológica Del Derecho", 2ª Ed., Abeledo Perrot, 1964, Buenos Aires.*

26. *Hans Kelsen, "Teoria Pura do Direito", Ed. Armênio Amadio, 4ª Ed., Coimbra.*

27. *Ives Gandra Martins, "Teoria da Imposição Tributária", 1982 (Ed. Saraiva), 1997 (Ed. LTR), adaptado à Constituição Federal de 1988.*

ela obriga o contribuinte e não qualquer interpretação fiscal “pro domo sua”. Tudo pode o Poder dentro da lei. Nada fora dela²⁸.

Não há, pois, no campo da interpretação das normas tributárias, elasticidade, sendo esta inadmissível a favor do Fisco²⁹. Tanto é assim que a integração analógica não pode ser utilizada para beneficiar o Fisco (art. 108 § 1º do CTN); só para beneficiar o contribuinte³⁰. Na dúvida, deve o intérprete favorecer o contribuinte e não o Fisco (art. 112)³¹. A “benigna

28. O 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária à pergunta:

“1ª pergunta: O direito tributário brasileiro consagra a reserva formal da lei ou apenas a reserva absoluta?”

Resposta – O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46/III até VI da CF) como veículo para instituir ou alterar tributo, e como reserva absoluta o fato de competir a lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). Decreto-lei pode instituir ou aumentar tributo desde que observado, cumulativamente, os requisitos constitucionais da urgência e do interesse público relevante” (Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 7, Base de Cálculo, 2ª. tiragem, coord. Ives Gandra Martins, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991).

29. O Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6 dedicado ao “Princípio da Legalidade” (CEU/Resenha Tributária 1981), por todos seus autores, a saber: Aires Fernandino Barreto, Anna Emilia Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Souza Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira e Yoshiaki Ichibara, consagrou, a nível de doutrina, a interpretação acima expressa.

30. “Art. 108.”

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

31. “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

amplianda”, ou seja, a retroatividade da lei menos onerosa deve ser interpretada sempre em favor do contribuinte (art. 106)³², tendo a própria Constituição dedicado, das cinco seções voltadas ao sistema tributário, uma inteiramente a limitar o poder impositivo do Estado (Limitações constitucionais ao poder de tributar)³³.

É que, como asseverou Marshall, magistrado da Suprema Corte americana, o poder de tributar é o poder de destruir³⁴.

Por essa razão, sempre entendi que a teoria da desconsideração só poderia ser aplicada, no campo do direito tributário, por imputação normativa, e nunca por formulação pretoriana, como no direito comercial.

Escrevi:

Embora sejam muitas as facetas da teoria da desconsideração da pessoa jurídica, no Direito Comparado, no Brasil restringe-se sua discussão a duas grandes vertentes, ou seja, à teoria extensiva e à teoria limitativa.

32. “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

33. *A primeira seção é de normas gerais (arts. 145 a 149); a segunda seção das limitações (art. 150 a 152), a terceira dos impostos federais (153 e 154) a quarta dos estaduais (155) e a quinta dos municipais (156).*

34. *D.R. Myddelton, lembrando Marshall, escreve: “DEFINITION – Taxation (or confiscation) consists of direct seizure of private money or property by the State, backed by the threat of force. Confiscation (“appropriation to the State treasury”, (colloq.) “legal robbery with sanction of ruling power”) implies neither total seizure, as is commonly thought, nor any element of penalty. Nevertheless, as Chief Justice John Marshall pointed out: “The power to tax is the power to destroy” (The power to destroy, A Study of the British Tax System, Johnson, London, 1969, p. 15).*

Pela primeira, sempre que os atos praticados, por intermédio da pessoa jurídica, refugirem-se aos limites de sua personificação, tais atos não seriam inválidos, mas ineficazes para aquela forma, embora ganhando eficácia atributiva a outra conformação jurídica. O superamento da pessoa jurídica decorreria de sua inadequação no receber a forma pretendida pelas partes, forma esta incapaz de tirar a validade jurídica do negócio acordado, mas recebendo tais atos jurídicos outro tratamento jurisprudencial ou legislativo).

Pela teoria limitativa, a desconsideração seria, necessariamente, formulação jurisprudencial visto que a previsão legal da hipótese desconsiderativa já representaria tratamento legislativo pertinente, razão pela qual não hospedaria a teoria da desconsideração, mas apenas uma singela teoria de imputação dos efeitos legais aos atos normados.

As duas correntes possuem, no Brasil, adeptos de escol, quase sempre, em sua versão privativista, ou seja, naquela em que a lacuna legal é preenchida pelo fenômeno exegético ou a previsão legal já lhe dá tratamento pertinente.

O aspecto de interesse, todavia, é que a desconsideração da pessoa jurídica prevê a utilização da personificação de forma inadequada. Os atos são praticados pela sociedade, mas nela não têm os reflexos pretendidos, embora válidos, pois superam a conformação legal de suas virtualidades.

Tais rápidas pinceladas permitem, de plano, duas considerações que demonstram sua inaplicabilidade..

A primeira delas diz respeito às correntes mencionadas, ou seja, a da teoria ampla, que hospeda a formulação jurisprudencial ou legislativa, ou a estrita, que a reduz à formulação jurisprudencial, entendendo que a legislativa se vincula à teoria da imputação legal.

Ora, se tivéssemos que levar em consideração a segunda delas, esta seria inaplicável ao Direito Tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada ou reserva absoluta legal, posto que, sem previsão legal, não há possibilidade de exigir-se qualquer tributo³⁵.

35. *Direito Público e Empresarial, Edições Cejup, 1988, 61/62.*

Assim é que, quando se pretendeu aplicar a teoria desconsiderativa no direito tributário, o legislador assim o fez, desde 1964, através da imputação normativa, na figura da distribuição disfarçada de lucros. Supera-se a forma adotada, para atingir o objetivo real da operação, mas POR LEI e não por interpretação, sem texto legal a permiti-la³⁶.

É que, no direito privado, a reserva da lei é relativa, a tipicidade é aberta e a legalidade flexível, ao contrário da norma tributária, de reserva legal absoluta, tipo fechado e de legalidade inflexível e inextensível.

Desta forma, a tentativa do governo federal de criar, por lei, a figura desconsiderativa, no campo do direito tributário, com a LC 104/01, depende ainda de legislação infracomplementar, algo que até hoje não ocorreu, muito embora a MP 627/13 pareça ter sinalizado uma possível adoção parcial de superação normativa.

O esforço do governo (MP 66/02, nos artigos 13 a 19) foi rejeitado pelo Congresso, que não aceitou a tese de que, sem propósito negocial, o planejamento fiscal, objetivando a redução do tributo, seria ilegal³⁷.

Com efeito, um dos dispositivos não aprovados pelo Congresso determinava que o planejamento tributário, implicando redução tributária, só seria legítimo se fundamentado num propósito negocial. Estava assim redigido, o artigo 14 da MP 66/02:

36. *Luciano da Silva Amaro e eu, em estudo preparado para homenagear Rafael Bielsa, escrevemos “Distribucion encubierta de beneficios”, em revista dedicada exclusivamente, foram 4 volumes, a estudos de juristas de toda a América para a figura do grande administrativista argentino. Nele aprofundamos a natureza jurídica desta imposição (Revista de la Universidad de Buenos Aires, edição especial (1979) em homenagem a Rafael Bielsa).*

37. *Escrevi sobre a tentativa frustrada do governo artigo vinculado pela Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, vol. 77, maio/jun. de 2006, p. 99/127, o estudo “Norma antielisão e segurança jurídica”. Mostrei nele a impossibilidade de, à luz da Constituição, ser possível a adoção da teoria desconsiderativa, sem expressa definição de fatos geradores precisos, como na DDL.*

Art. 14. São passíveis de desconideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado (grifos meus).

No entanto, tal figura NÃO EXISTE, NO DIREITO BRASILEIRO, PORQUE A TENTATIVA GOVERNAMENTAL DE INSTITUÍ-LA FOI REJEITADA, EM 2002, pelo Parlamento brasileiro, e a MP 627/13, válida apenas a partir de fins do ano passado, ainda deverá ser interpretada, agora que já convertida em lei, para definir se teria ou não introduzido tal tipo de imposição.

Resta, pois, o § único do art. 116 do CTN, cuja redação imposta pela referida LC 104/01, é a seguinte:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (grifos meus).

SEM VIGÊNCIA, EFICÁCIA OU VALIDADE, à falta de lei ordinária regulatória³⁸.

Não há, pois, no direito tributário brasileiro, regido pelo princípio da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei tributária, a figura desconsiderativa, nos termos mencionados nos autos de infração lavrados contra a consulente, nem o princípio de que, à falta de propósito negocial, o planejamento fiscal, que apenas objetive reduzir a carga tributária, UTILIZANDO-SE DO INSTRUMENTAL LEGAL EXISTENTE, seja ilegal. Tal interpretação fere direitos fundamentais do contribuinte. Viola o inciso I, do artigo 150, da CF. Desfigura a moral impositiva e produz desconfiança de que, para gerar “superávits primários” - cada vez mais difíceis, em face da esclerosada máquina burocrática, que consome 37% de tributos em relação ao PIB -, hoje é mais importante arrecadar do que cumprir a lei³⁹.

Em outras palavras, apesar da rejeição dos artigos 13 a 19 da MP 66/02 – que não foram convertidos em lei - o Fisco aplicou contra a consulente o princípio de que, sem propósito negocial, a lei pode ser desconsiderada, se do planejamento fiscal resultou redução do tributo.

Konrad Hesse, notável jusfilósofo e magistrado alemão, para situações como esta, que implicam a aplicação de legislação rejeitada e inexistente, define-as com gráfica frase “A necessidade não conhece princípios”⁴⁰. E a dificuldade de o governo federal obter “superávits primários” para

38. *Não se pode confundir a norma antielisão com a elusão tributária, esta permitida, nos planejamentos tributários, pois nada é escondido do Poder Impositivo. Sobre o princípio do planejamento tributário elusivo e o artigo 116 do CTN escreveu André Elali: “A norma em tela, no entanto, não inibe o planejamento tributário, que é aquilo que não ofende as leis vigentes, o ordenamento. O planejamento, ou melhor, a elusão tributária, continua válida no país” (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2, 7ª edição, Ed. Saraiva, São Paulo, 2013, p. 189).*

39. *No meu artigo “O Brasil na encruzilhada” (O ESTADO DE SÃO PAULO - 14/ Dez/2012 - A2 - Espaço Aberto) retratei o quadro desorganizado de nossas finanças públicas.*

40. *Konrad Hesse, autor de “Força normativa da Constituição”, Ed. Sergio A. Fabris, Porto Alegre, 1998.*

sustentar a amorfa máquina burocrática, leva-o a hospedar o cínico princípio do notável pensador alemão, que foi magistrado da Suprema Corte daquele país.

Embora no caso da consulta tenha havido um propósito negocial de reorganização societária, à luz da mutualização das Bolsas, MESMO QUE NÃO HOUVESSE TAL PROPÓSITO - O QUE SE ADMITE APENAS PARA EFEITOS DE ARGUMENTAÇÃO - AS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA CONSULENTE, legais e homologadas, sem restrições, pelo Banco Central, com protocolos anteriores de todas elas para aprovação, desde o momento em que foram realizadas, não poderiam ser atingidas pela aplicação do “princípio” constante dos arts. 13 a 19 da MP 66/02, que foi rejeitado pelo Congresso Nacional, embora tenha sido apenas mencionado pelo Fisco, no auto de infração, sem referir-se a sua base legal.

O segundo aspecto a ser brevemente considerado, é que não pode o Fisco sobrepor-se à legislação privada, alterando-a em causa própria.

Todas as operações supervisionadas pela CVM e aprovadas pelo Banco Central “ex tunc”, são operações cuja homologação está na competência destas entidades e não da Receita Federal⁴¹.

Os artigos 109 e 110 do CTN são claros a respeito, tendo a seguinte dicção:

41. *A autonomia outorgada em matéria monetária no Banco Central é de tal ordem, que na ADIN 4/1988, seu Relator Min. Sydney Sanches ao não aceitar a auto-aplicação do princípio constitucional de juros de 12%, colocou no seu voto a observação de que: “Na medida em que o Banco Central fica impedido de modificar as taxas de juros além do limite estipulado, por motivos legais ou operacionais, a política monetária passa a ser totalmente passiva. Nesse caso, duas alternativas extremas de política econômica poderiam ser vislumbradas: ajuste fiscal ortodoxo e recessivo ou expansão monetária hiperinflacionária” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n. 12, ano 3, jul/set 1995, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 274). E transcrevendo longos pareceres de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Arnaldo Wald, Geraldo Vidigal, Caio Tácito e de minha lavra, rejeitou a auto-aplicabilidade, acompanhado por seus pares, de juros de 12% para o mercado financeiro.*

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias⁴².

Tais artigos proíbem que o Fisco altere os conceitos próprios do direito privado, que decorrem da Constituição e se espraiam pela ordem jurídica em geral, sendo utilizados, inclusive, para definir a atribuição de competências tributárias. Todos os princípios de direito privado regulados pela legislação infraconstitucional são, automaticamente, protegidos contra alteração pelo Fisco. Este pode dar efeitos tributários aos institutos de direito privado, mas nunca mudar o seu conteúdo, conceitos, formas e natureza jurídica. Não pode, por exemplo, transformar um comodato em locação, da mesma forma que não pode desconsiderar, “pro domo

42. *Kiyoshi Harada interpreta-os dizendo:*

“Em outras palavras, a faculdade de modificação para efeitos tributários, reconhecida no art. 109, só não poderá ser exercitada em se tratando de definição ou de limitação de competência tributária. Realmente, essa matéria é própria da Lei Maior, não podendo uma lei de natureza infraconstitucional estabelecer qualquer modificação por vias oblíquas, representadas por alterações conceituais. Do contrário, a rígida discriminação constitucional de impostos (arts. 153, 155 e 156 da CF), que representa, ao mesmo tempo, uma outorga de competência impositiva e uma limitação ao poder de tributação, perderia sua finalidade. Pudesse o legislador ordinário alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado, utilizados pela Carta Magna para definição de competências tributárias, não só surgiriam inevitáveis conflitos de competência impositiva entre as entidades componentes da Federação Brasileira, como também o contribuinte perderia a sua garantia maior de se ver tributado tão só com os impostos discriminados na Carta Magna. Esse art. 110 é mais uma proibição dirigida aos legisladores ordinários das três esferas impositivas do que uma regra de interpretação” (Direito Financeiro e Tributário, 23ª Ed., Atlas, São Paulo, 2014, p. 536).

sua”, uma operação do mercado de ações, regular, legal e homologada pelo Banco Central, a pretexto de que não teria propósitos negociais.

Em outras palavras, a vinculação clara entre os artigos 109 e 110 do CTN, que tem eficácia de lei complementar e obriga toda a produção normativa inferior – para mim, por impor critérios e limites, a lei complementar tem status de lei intermediária entre a norma constitucional e a lei ordinária – ⁴³ não poderia ser desconhecida pelas autoridades fiscalizadoras, que, utilizando disposições rejeitadas pelo Congresso, a saber, os artigos 13 a 19 da MP 66/02 – embora, obviamente, sem indicá-las expressamente na fundamentação do ato administrativo – e sustentando uma peculiar interpretação das operações homologadas pelo Banco Central, montaram fantásticos autos de infração, capazes de inviabilizar a própria continuidade das atividades empresariais da consulente.

Finalmente, em rápida digressão, lembro que fui advogado e sustentei oralmente perante o STF, o primeiro caso em que foi declarada a inconstitucionalidade da Lei 9718/98, que, ao arripio do art. 195 da CF, ampliara a base de cálculo das contribuições sociais, para alcançar, além do faturamento, “receitas”, antes do advento da E.C. 20/98.

Na época, sustentei, perante o Pretório Excelso, que uma lei nascida inconstitucional –antes, a base de cálculo era somente o “faturamento”,

43. *Escrevi: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.*

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação - no que têm razão -, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 2001, 2ª. ed., p. 79).

que gerava receita “operacional”— não poderia constitucionalizar-se, pela promulgação posterior de Emenda, tornando a receita “não operacional” também base de cálculo de contribuições sociais. Por 6 votos a 4, prevaleceu a nossa inteligência, posteriormente seguida, sem contestação, nos diversos julgamentos sobre a matéria⁴⁴.

Ora, a pretendida incidência de PIS e COFINS sobre receitas “não operacionais” - admitindo-se como válida, para efeitos de mera argumen-

44. “PLENÁRIO - EXTRATO DE ATA
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S): UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO LTDA

ADV.(A/S): FERNANDA GUIMARÃES HERNANDES

RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cesar Peluso e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução no 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cesar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cesar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República Dr. Antonio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu (Secretário)” (grifos meus).

ração, a tese desconsiderativa do Fisco, por mero exercício de raciocínio pelo absurdo - não poderia prevalecer para as exigências impostas em autos de infração, mormente estando a consulente protegida por mandado de segurança. Todas as empresas financeiras têm receitas operacionais e não operacionais, afastando-se a tese de que tais empresas só teriam receitas operacionais.

Passo, agora, a responder a consulta formulada.

Apesar de aparentemente complexa, a questão apresentada, resume-se, de rigor, às duas figuras sobre as quais, no preâmbulo deste parecer, teci considerações⁴⁵.

Operações de aumentos e reduções do capital da empresa consulente, realizadas e consideradas corretas, tanto que homologadas pelo Banco Central, após terem sido protocoladas nessa entidade e enquanto estavam à espera de aprovação, foram desconsideradas pela fiscalização. À luz de uma incorreta percepção da legislação civil e financeira, foi-lhes emprestado outro tipo de configuração, diferente da atribuída nas diversas assembleias, para o fim de, por decorrência, dispensar-lhes “tratamento fiscal-privado” DIVERSO DO QUE EFETIVAMENTE OSTENTARAM QUANDO DE SUA REALIZAÇÃO.

Utilizou, o fisco, a norma antielisão - ainda sem regulamentação e cuja validade encontra-se pendente de julgamento, em ação direta de

45. *No auto de infração consta:*

Mas o cerne da questão é a tributação do ganho obtido na alienação das ações. Se tributado na pessoa jurídica, incidiria diversos tributos, entre os quais o IRPJ pela alíquota de 15%, mais o adicional de 10%, a CSLL pela alíquota de 9%, e, ainda, o PIS e a COFINS. Se, na pessoa física, incidiria apenas o IR pela alíquota de 15%.

Dessa forma, a transferência da corretora para o sócio controlador (detentor de 99,99% de participação), das ações de emissão das companhias, nos momentos em que antecederam o início das ofertas públicas das referidas ações, mediante a realização de três reduções de capital resultaria em contornar uma tributação na sociedade para uma menos gravosa, na pessoa física.

Depreende-se, portanto, pelo exposto, que a conduta da corretora foi eminentemente fiscal, sem nenhuma motivação extratributária” (grifos meus).

inconstitucionalidade perante a Suprema Corte⁴⁶ -, embora sem a ela referir-se expressamente, para DAR NOVAS FORMAS JURÍDICAS ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA CONSULENTE. Assim, embora à luz do direito privado a Consulente tenha realizado efetivamente aquelas operações homologadas pelo Banco Central com eficácia “ex tunc”, perante a visão impositiva do Fisco, a homologação teria tido eficácia “ex nunc”. Vale dizer, nas autuações lavradas, a Fiscalização pretendeu configurar tributação adicional àquela efetivamente incidente sobre as operações e que foi paga pelo principal acionista da Consulente, como ganho de capital nas alienações das ações recebidas - operações homologadas, repito, com eficácia “ex tunc” pelo Banco Central⁴⁷.

Não reproduzirei, na resposta, os fatos tão bem narrados na consulta e excelentemente examinados e contestados, na bem elaborada impugnação da consulente, pois sobejamente conhecidos nos autos do processo que examinei. Permito-me, apenas, focar --o que é relevante para a minha inteligência da questão— nos efeitos jurídicos que pretende a fiscalização ofertar-lhes, DIFERENTEMENTE DO QUE FOI HOMOLOGADO PELO BANCO CENTRAL, única instituição com o direito e o poder de desconsiderar os atos jurídicos de sua competência, conforme determina a legislação de regência do sistema financeiro.

A própria Circular n. 2750 do Banco Central, de um lado, reconhece a existência dos atos, dando eficácia plena, após a aprovação, a todos os atos realizados de forma provisória, validando-os, mas apenas condicionando o pagamento após a sua homologação. Em outras palavras, reconheço a existência dos atos sob condição, o que não implica sua in-

46. ADIN (Medida Liminar) n. 2446-DF/2001.

47. Consta do auto de infração:

“Com todos esses procedimentos, a corretora teria, portanto, reduzido a carga tributária por meio de um suposto planejamento fiscal, contornando a incidência tributária mais onerosa na pessoa jurídica (34% de IRPJ e CSLL, mais PIS e COFINS) para fazê-la incidir na pessoa física do sócio (15% de IR), bastando, para tanto, simples alterações contratuais”.

validade jurídica, mas apenas o ganho de eficácia plena “ab initio”, após a aprovação. Não há aprovação prévia, mas homologação posterior de atos condicionantes, mas com validade, vigência e eficácia, na pendência da homologação⁴⁸.

O certo, todavia, é que a primeira redução de capital decorreu da desnecessidade de a consulente possuir sete títulos patrimoniais para atuação na Bovespa —bastariam seis— o que levou à entrega deste título ao sócio majoritário. O aumento de capital posterior realizou-se com reservas livres. A redução de capital realizada após, fez-se com a entrega dos seis títulos patrimoniais da Bovespa aos sócios, sem valor definido, PELA DESNECESSIDADE DE SUA ATUAL DETENÇÃO PARA A OPERAÇÃO NO MERCADO, em face da desmutualização, com definição de valor a ser feita posteriormente. É de se realçar que todas estas operações, com vigência, validade e eficácia provisória imediata, foram realizadas SOB CONDIÇÃO, que se realizou, definitivamente, com a aprovação do Banco Central de todos os atos, sem exceção. Por serem atos condicionados, atuou a consulente devidamente instrumentalizada por procuração do sócio beneficiário da redução junto ao Bovespa, para as operações de recepção e alienação de ações. E agiu como comissária, nos termos do artigo 693 do C.Civil, assim redigido:

Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente,

com procuração escrita e levada ao conhecimento do Banco Central.

48. O artigo 5º, § 1º da CIRCULAR N. 2750 está assim redigido:

“Parágrafo 1º Os recursos referentes ao resgate de ações ou quotas somente podem ser pagos aos beneficiários após a aprovação por este órgão da ata da assembléia de acionistas ou reunião de quotistas que deliberou a redução do capital social, na forma por essa definida”. E os pagamentos foram posteriores, conforme todos os protocolos para homologação de todos os atos junto ao Banco Central.

As mesmas operações repetiram-se na desmutualização da BM&F. Todas elas foram supervisionadas pela CVM e homologadas posteriormente pelo Banco Central, inclusive nas ofertas públicas iniciais (IPOS) para alienação das ações recebidas pela desmutualização da Bolsa.

Desta forma, tanto a redução de capital para entrega de títulos patrimoniais aos acionistas – na medida que não eram mais necessários para que a consulente pudesse atuar nas Bolsas, no concernente a duas instituições –, quanto os aumentos de capital ocorridos com reservas de capital e de forma legal, todos estes atos foram praticados rigorosamente de acordo com a legislação, tendo o beneficiário pago o imposto de renda sobre ganhos de capital, conforme mencionado nos autos, quando da alienação das ações.

Tais operações - em que os títulos patrimoniais foram entregues, nas reduções de capitais, a seu acionista, sempre sob condição, por deliberação assemblear registrada nos registros comerciais e homologadas pelo Banco Central, após supervisão das operações pela CVM - FORAM DESCONSIDERADAS PELA RECEITA FEDERAL SOB A ALEGAÇÃO DE QUE

- 1) As deliberações assembleares não tinham validade, senão após a homologação do Banco Central⁴⁹;
- 2) Que o lucro na recepção e venda das ações recebidas fora da consulente;
- 3) Que o IRPJ e a CSSL seriam devidos pela consulente, seja na recepção das ações substitutivas dos títulos patrimoniais, seja na sua alienação;

49. *Maria Helena Diniz lembra de forma gráfica sobre as facetas da eficácia jurídica que: "A eficácia jurídica indica tão-somente, a mera possibilidade da aplicação da norma. Do ponto de vista semiológico, a norma será sintaticamente eficaz se apresentar condições técnicas de sua atuação, ou de aplicabilidade, por estarem presentes os elementos normativos idôneos nela contidos ou em outra norma, para adequá-la à produção de efeitos jurídicos concretos, sem qualquer relação de dependência de sua observância, ou não, pelos seus destinatários" (Dicionário Jurídico, vol. 2, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 275).*

- 4) Que o ganho auferido estaria sujeito a PIS e COFINS com base no artigo 1º da Lei 9.718/98⁵⁰.

À luz da desconsideração dos atos realizados (redução de capital, entrega dos títulos a seu acionista), o fisco aplicou a legislação do imposto sobre a renda e a inconstitucional Lei 9718/98 – cuja invalidade, no tocante à ampliação da base de cálculo das contribuições sociais, teve oportunidade de sustentar com êxito, pela primeira vez, perante o STF –, como se as operações jurídicas celebradas fossem outras e como se as reduções de capital não tivessem ocorrido.

Partindo de falsa premissa, numa interpretação do artigo 1084 do Código Civil, assim redigido:

Art. 1.084. No caso do inciso II do art. 1.082, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.

§ 1º No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembléia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.

§ 2º A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.

§ 3º Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução,

50. “A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial” (trecho do voto do Min. Relator Marco Aurélio de Mello, no RE 390.840-5/MG).

cujos objetivos são a preservação do direito de terceiros, os agentes fiscais concluíram que a eficácia da deliberação seria “ex nunc” e não “ex tunc”. E, a partir desta conclusão, os agentes fiscais desconsideraram as operações de redução de capital realizadas, considerando-as inexistentes⁵¹.

Nitidamente, o dispositivo do artigo 1084 objetiva preservar o direito de terceiros. Não considera inexistente a deliberação, como se ela não tivesse ocorrido. Considera-a VÁLIDA, VIGENTE, MAS SEM EFICÁCIA, EXCLUSIVAMENTE CONTRA EVENTUAIS INTERESSADOS que com ela não concordassem –o que não ocorreu⁵².

A norma tem claramente a intenção de não considerá-la nem inválida, nem não vigente, nem mesmo ineficaz, pois sua eficácia só não é plena, em relação a eventuais interessados discordantes⁵³.

É um dispositivo de proteção a terceiros, e não de invalidação da deliberação assemblear, como se não tivesse existido. Em outras palavras,

51. *Marcelo Fortes Barbosa Filho mostra que o prazo de 90 dias tem como destinatário apenas terceiros que pudessem não concordar. Não o Fisco. Por isto fala em consolidação da redução, demonstrando que a redução já tinha sua eficácia provisória:*

“A referida publicação da Ata inaugura o prazo para a dedução de oposição para credores, estabelecido em 90 dias, exigindo-se, como requisito de legitimidade, sua condição de quirografários e que seu direito de crédito seja anterior, isto é, tenha nascido antes da própria publicação. O texto legal não esclarece qual a forma de exteriorização do inconformismo do terceiro, mas, diante de uma manifestação de natureza receptícia e cuja função é a de impedir a consolidação da redução do capital por meio de um ato registrário, pode-se promover, conjuntamente, notificação judicial ou extrajudicial dirigida à própria sociedade limitada e dirigir uma simples comunicação ao Oficial de Registro ou à Junta Comercial competente” (grifos meus) (Código Civil comentado, 6ª. Ed. Manole, São Paulo, 2012, p. 1069).

52. *O artigo 1082 do CC tem a seguinte dicção:*

“Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.”

53. *É ainda Marcelo Fortes Barbosa Filho que mostra sua eficácia provisória ao dizer:*

“Tomada a decisão de redução do capital, deve-se dar, por meio da publicidade registral, ampla divulgação à nova situação patrimonial da sociedade limitada, em sua inscrição originária” (grifos meus) (Código Civil comentado, 6ª Ed., Manole, São Paulo, p. 1068).

ultrapassado o prazo protetor de terceiros, vale a decisão, DESDE O MOMENTO EM QUE FOI PROFERIDA, ou seja, desde a decisão assemblear - adjetivo criado pelo saudoso Tullio Ascarelli⁵⁴.

É por esta razão que o Código Civil fez menção aos negócios sob condição.

Está o artigo 121 do CC assim redigido:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto⁵⁵ [...]

dispondo os artigos 125, 126 e 130 como se lê abaixo:

Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Art. 126. Se alguém dispuser de uma coisa sob condição suspensiva, e, pendente esta, fizer quanto àquela novas disposições, estas não terão valor, realizada a condição, se com ela forem incompatíveis.

[...]

Art. 130. Ao titular do direito eventual, nos casos de condição suspensiva ou resolutiva, é permitido praticar os atos destinados a conservá-lo.

54. *O artigo 1083 assim redigido:*

“Art. 1.083. No caso do inciso I do artigo antecedente, a redução do capital será realizada com a diminuição proporcional do valor nominal das quotas, tornando-se efetiva a partir da averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata da assembléia que a tenha aprovado”, reconhece sua eficácia “ex tunc” a partir da Assembléia e efetividade plena a partir do Registro SEM IMPUGNAÇÕES. No caso da consulente não houve impugnação.

55. *Ensinam Nelson e Rosa Nery sobre o artigo 121:*

“4. Natureza jurídica. Condição é elemento acidental (accidentalia negotii) do negócio jurídico, que subordina a eficácia do mesmo negócio à ocorrência de evento futuro e incerto. Sem ela o negócio existe e é válido, mas ineficaz. Implementada a condição, o negócio torna-se eficaz” (grifos meus) (Código Civil Anotado e legislação extravagante, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª. Ed., 2003, São Paulo, p. 210).

Pelo primeiro, admite-se a validade e vigência de cláusulas suspensivas ou resolutivas de atos praticados numa determinada data, na dependência de evento futuro a dar-lhes eficácia “ex tunc”, com as explicitações constantes dos dispositivos seguintes.

Pelo segundo, admite-se que o negócio jurídico acordado, enquanto não houver a implementação da condição, SERÁ UM DIREITO CONDICIONADO; mas, implementada a condição, será considerado um direito definitivamente adquirido “ex tunc”, ou seja, desde o momento em que acordado.⁵⁶.

Pelo terceiro -, para o presente caso, relevantíssimo - NENHUMA NOVA DELIBERAÇÃO PODERÁ SER TOMADA, PELO QUE OUTORGOU O DIREITO CONDICIONADO, CONTRÁRIA AO DELIBERADO. Tal dispositivo é de particular relevância para demonstrar a absoluta inconsistência da tese fazendária, que desconsiderou “ato jurídico” que já não mais poderia ser modificado, desde sua confirmação, a não ser por eventual contestação vitoriosa de um terceiro interessado, o que não ocorreu, no caso.

Em outras palavras, o entendimento da Fiscalização contraria o disposto no artigo 126, pois anula a deliberação da Assembleia homologada pelo Banco Central, como se não tivesse existido, criando cláusula incompatível com a decisão. Ou seja, considera tal deliberação assemblear INEXISTENTE À ÉPOCA EM QUE EFETIVAMENTE OCOR-

56. *Maria Helena Diniz ao comentar o dispositivo, claramente, dá-lhe eficácia “ex tunc”. Leia-se:*

“Efeito da condição suspensiva pendente. Pendente a condição suspensiva não se terá direito adquirido, mas expectativa de direito ou direito eventual. Só se adquire o direito após o implemento da condição. A eficácia do ato negocial ficará suspensa até que se realize o evento futuro e incerto. A condição se diz realizada quando o acontecimento previsto se verificar. Ter-se-á, então, o aperfeiçoamento do ato negocial, operando-se “ex tunc”, ou seja, desde o dia de sua celebração, se “inter vivos”, e à data da abertura da sucessão, se “causa mortis”, daí ser retroativo” (grifos meus) (Código Civil comentado, Ed. Saraiva, 7^a. Ed., São Paulo, 2010, p.112).

REU, gerando, pois, situação jurídica incompatível com a realidade decorrente daquela Assembleia.

Na visão do fisco, se houvesse qualquer operação, após a deliberação, que pudesse alterá-la, ela NÃO TERIA QUALQUER VALOR, POIS AFETARIA A PRÓPRIA DELIBERAÇÃO ASSEMBLEAR, a partir da decisão sobre redução do capital. Não mais poderia ter havido outra operação que contrariasse aquela deliberação, pois com ela incompatível, quando viesse a pretendida eficácia definitiva. Em outras palavras, a aprovação pelo Banco Central DE TODOS OS ATOS seria impossível, pois, inexistindo o primeiro, outros não poderiam ser decorrentes.

Tem, pois, eficácia condicionada a deliberação assemblear perante todos, só podendo ser anulada, no caso da Consulente, se terceiros interessados se opusessem à redução do capital, algo que, no caso, não ocorreu⁵⁷.

Por fim, o artigo 130 estabelece que O TITULAR DO DIREITO EVENTUAL pode exercer os direitos destinados a conservá-lo, o que vale dizer, pode exercer o direito de impedir condutas da Fiscalização tendentes a considerar inexistente o referido direito, ASSEGURADO SOB CONDIÇÃO, DESDE A DELIBERAÇÃO ASSEMBLEAR.

Tanto é assim que o registro comercial, a CVM e o BANCO CENTRAL CONSIDERARAM TODAS AS OPERAÇÕES LEGAIS, LEGÍTIMAS, CORRETAS, DESDE OS PRIMEIROS ATOS ASSEMBLARES, ao exercitarem seu poder homologatório⁵⁸.

57. *É ainda Maria Helena Diniz que ensina:*

“A norma não veda a possibilidade de, na pendência de uma condição suspensiva, fazer novas disposições, que, todavia, não terão validade se, realizada a condição, forem com ela incompatíveis” (grifos meus) (Código Civil Comentado, 7ª. Ed., Ed. Saraiva, 2010, São Paulo, p. 113).

58. *Nelson e Rosa Nery comentam:*

“O negócio condicional existe e é válido. Apenas sua eficácia depende do implemento da condição. Portanto, desde que celebrado já vincula as partes contratantes, motivo pelo qual não pode ser unilateralmente desfeito, sob pretexto de que sobre ele pende condição.

Não tendo havido qualquer impugnação de eventual interessado contra as reduções de capital, de rigor, todos os atos tiveram vigência, validade e eficácia desde a deliberação assemblear, “ex tunc”.

A desconsideração pretendida pelo Fisco, dando efeitos inexistentes aos institutos da lei civil, para fins de imposição tributária, e considerando que uma condição apenas oponível a terceiros contrários à operação transformasse os atos realizados com vigência, validade e eficácia “ex nunc”, como se não existissem anteriormente, macula os artigos 109 e 110 do CTN que, como expliquei no início do parecer, não permitem que se possa alterar o perfil dos institutos, normas ou princípios de direito privado - visto que todos os institutos, princípios e normas que não forem inconstitucionais SÃO, DE RIGOR, ALBERGADOS pela Lei Suprema.

Repito a transcrição dos artigos 109 e 110 do CTN, para deixar claro que nem a lei tributária, nem as autoridades fazendárias podem alterar, “pro domo sua”, O CONTEÚDO, ALCANCE, CONCEITO E FORMA de institutos de DIREITO PRIVADO,

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias⁵⁹.

Neste sentido: Torquato, Situação Jurídica, p. 34” (Código Civil Anotado, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2ª. Ed., 2003, p. 214).

59. Aliomar Baleeiro comenta:

“PRINCÍPIOS GERAIS DO DIREITO PRIVADO. — O artigo 109 pretende fornecer em forma geral e sintética a diretriz para extremar-se a fronteira entre o Direito Privado e o Tributário, resguardando a autonomia deste.

E aqui chegamos ao ponto crucial da questão.

De rigor, o procedimento adotado pelo fisco objetiva, exclusivamente, desconsiderar operação, que a própria autoridade definiu como sem propósito comercial.

Vejam os que diz o § único do artigo 116 do CTN:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC n. 104, de 10.1.2001).

Esse dispositivo, cuja redação foi atribuída pela LC 104/2001, como já referi acima, tem sua validade objeto de questionamento em ação direta de inconstitucionalidade (ADIN - Medida Liminar n. 2446-DF/2001), por suspeita de ferir os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei fiscal.

De qualquer forma, conforme se vê da letra do dispositivo, a conduta desconsiderativa depende de regulamentação pela legislação ordinária.

Repito, o Governo Federal tentou instituir essa regulamentação pelos artigos 13 a 19 da MP 66/02⁶⁰. Leia-se em especial o artigo 14, que reitero:

O legislador reconhece o império das normas de Direito Civil e Comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos opulentados por 20 séculos de lenta estratificação. A prescrição, a quitação etc. conservam no Direito Financeiro, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral” (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, p. 443).

60. *Escrevi:*

“Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato ge-

A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os artigos 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na lei complementar 104/01, na redação que ofertou ao § único do artigo 116 do CTN, a saber:

“§ único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (grifos meus).

Ora, tal matéria é, inequivocamente, matéria reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o artigo 116, § único, declara que a lei ordinária APENAS CUIDARÁ DE ASPECTOS PROCEDIMENTAIS, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do artigo 116 do CTN.

Neste aspecto, a lei suprema é claríssima ao declarar que apenas a lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária”, continuando: “A primeira inconstitucionalidade material reside no § único, que excluiu os casos de “simulação” previstos no artigo 116 e introduziu a “simulação” sem dolo, fraude ou má-fé!!! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do “palpite fiscal”.

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos artigos 59 a 69 da Carta Magna. Jamais por uma mera opinião do fiscal.

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos “para fins tributários” –como previsto no “caput” do artigo 13--, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do direito”, concluindo: “Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo Município, se com base no artigo 13, vier a ser considerada como compra e venda pelo fisco municipal ou federal.

A terceira inconstitucionalidade está nas hipóteses do § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras, vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico, poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem. Há nítida maculação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica expostos nos artigos 5º “caput” e 150, inciso I, da Constituição Federal” (Norma antielisão e segurança jurídica, Revista do TRF 3ª. Região, separata, n. 77, maio/jun. 2006, São Paulo, Thomson/IOB, p. 111/3).

rador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado⁶¹.

Ora, nesse dispositivo, pela primeira vez, a legislação fala em utilizar a forma legal para economizar tributos SEM OBJETO NEGOCIAL. Prevê situação em que o contribuinte se utiliza das leis existentes para alcançar a redução de tributos.

Não houve sequer necessidade de contestação de tais dispositivos perante a Justiça, pois, o próprio Congresso Nacional rejeitou a MP 66/02, no concernente aos seis dispositivos. Tiveram eficácia por apenas 120 dias e nada mais. Foram extirpados do ordenamento jurídico brasileiro. Não mais existem⁶².

61. Henry Tilbery fulmina a possibilidade de aplicação da teoria desconsiderativa por elaboração jurisprudencial, ao dizer: “Manifestamos nossa opinião categórica de que, dentro do princípio da estrita legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no Direito Tributário Brasileiro sem base em norma legal” (*Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Integração entre sociedade e sócios*, Ed. Atlas, 1985, p. 96).

62. O § 3º do artigo 62 da Constituição Federal tem a seguinte dicção:

“§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)”.

Como se percebe, NENHUMA OPERAÇÃO que obedeça rigorosamente a legislação vigente — no caso, com a aprovação inequívoca de sua legitimidade pelo registro comercial, CVM e Banco Central — poderia ser contestada SOB A ALEGAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL, pois, a tentativa governamental para implantar tal prática — a meu ver, de manifesta inconstitucionalidade — foi rejeitada pelos parlamentares no Congresso Nacional, único poder que representa a totalidade da nação (situação e oposição), e não apenas a maioria (Executivo) ou um poder técnico (Judiciário).

Poder-se-ia dizer que, com a MP 627/13, há uma tentativa governamental de restabelecer o princípio rejeitado quando da MP 66/02:

Art. 19. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, o saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, poderá ser considerado como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão. (Vigência)

[...]

§ 4º O laudo de que trata o inciso I do § 3º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

Art. 20 [...]

§ 4º O laudo de que trata o inciso I do § 3º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes estiverem incorretos ou não mereçam fé.

Art. 21. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subseqüentes o

saldo do referido ágio existente na contabilidade na data do evento, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

[...]

III - o valor do ágio por rentabilidade futura (goodwill), relativo à participação societária extinta em decorrência da incorporação, fusão ou cisão, tiver sido apurado em operação de substituição de ações ou quotas de participação societária.

Art. 24. Para fins do disposto nos artigos 19 e 21, consideram-se partes dependentes quando: (Vigência)

[...]

V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, que permitam inferir dependência entre as pessoas jurídicas envolvidas, ainda que de forma indireta.

Tenho dúvidas sobre a constitucionalidade do dispositivo, mas, de qualquer forma, seria impossível sua aplicação de forma retroativa a fatos ocorridos em 2007, por força do inciso XXXVI do artigo 5º da CF, assim redigido:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...]⁶³

63. Celso Bastos lembra que:

“A Constituição arrola como outra das garantias do cidadão em matéria de direito intertemporal o ato jurídico perfeito.

A rigor, o ato jurídico perfeito está compreendido no direito adquirido. Em outras palavras, não se pode conceber um direito adquirido que não advinha de um ato jurídico perfeito.

Parece que o constituinte teve mais em mira, ao cogitar dessa matéria, seus aspectos formais, isto é, ato jurídico perfeito é aquele que se aperfeiçoou, que reuniu todos os elementos necessários à sua formação, debaixo da lei velha.

Isso não quer dizer que ele encerre no seu bojo um direito adquirido. O que o constituinte quis foi imunizar o portador do ato jurídico perfeito contra as oscilações de forma aportadas pela lei.

A lei só pode retroagir para beneficiar o sujeito passivo da obrigação tributária, e não para prejudicá-lo, nos termos do artigo 106 do CTN⁶⁴.

Por todo o exposto até este ponto, percebe-se que todos os autos de infração residem na desconsideração de atos jurídicos perfeitos e homologados pelo Banco Central, sob a supervisão, no seu processamento, da CVM e em que a consulente, durante o prazo de eventual impugnação de terceiros quanto à redução de capital, atuou e agiu como mandatária, como procuradora em comissão, de seu acionista beneficiário, junto à BOVESPA e à BM&F. Não se pode, pois, aplicar o art. 14 da MP 66/02, dispositivo, que vigeu e teve eficácia no direito brasileiro por apenas 120 dias⁶⁵.

Em outras palavras, todos os atos objeto da pretendida desconsideração tiveram VIGÊNCIA, VALIDADE E EFICÁCIA, COM A HOMOLOGAÇÃO, que validou-os DESDE A SUA REALIZAÇÃO, POR FORÇA DA EFICÁCIA 'EX TUNC' DO REFERIDO ATO HOMOLOGATÓRIO.

Assim, se alguém desfruta de um direito por força de um ato que cumpriu integralmente as etapas da sua formação abaixo da lei velha, não pode ter esse direito negado só porque a lei nova exige outra exteriorização do ato” (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Ed. Saraiva, 3ª. ed., 2004, São Paulo, p. 215).

64. Repito a dicção: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

65. O § 11 do artigo 62 da CF tem a seguinte redação:

“§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 32, de 2001)”.

E ao negar os efeitos de validade, vigência e eficácia plena a disposições que, nos termos do Código Civil, são apenas aplicáveis a terceiros eventualmente prejudicados na relação negocial, o fisco alterou o conteúdo e alcance das normas e institutos de direito privado, “pro domo sua”, numa inequívoca violação dos artigos 109 e 110 do CTN, sobre PRETENDER DAR EFICÁCIA ‘EX NUNC’, E NÃO ‘EX TUNC’, como previsto na Lei Civil, à aprovação do Banco Central.

Ao agredir o Código Civil, a autoridade fiscal atuou ilegalmente e, ao ferir a Constituição, no que diz respeito a desconsiderar operações sem lei autorizadora, maculou o artigo 150, inciso I, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...] ⁶⁶.

Tal como sustentado por ocasião da ação direta de que resultou o reconhecimento da invalidade de dispositivos da lei 9718/98, (RE 390.840-5), uma lei nascida inconstitucional não pode ser constitucionalizada por emenda constitucional que venha a ser promulgada após sua edição. O Congresso, como constituinte derivado, não corrige a inconstitucionalidade anterior. Por 6 x 4 e, depois, por unanimidade -- uma vez definida uma orientação jurisprudencial, os Ministros do STF

66. *Alexandre de Moraes lembra que:*

“A importância histórica desse princípio, em defesa da propriedade individual, vem ressaltada pela previsão no item 12 da Magna Charta Libertatum, outorgada por João Sem Terra em 15 de junho de 1215, nos seguintes termos: “não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (commue concilium regni), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, 9ª. Ed., Atlas, São Paulo, 2013, p. 1771).

derrotados curvam-se à decisão da maioria— prevaleceu a tese de que antes da EC n. 20/98 apenas as receitas “operacionais” e não “as não operacionais” poderiam integrar a base de cálculo de contribuições sociais⁶⁷.

Feitas estas considerações, passo a responder às diversas questões formuladas pela consulente:

*1 - O artigo 2º da Lei 7689/88, com redação dada pelo artigo 2º da Lei 8034/90 em conjunto com os demais fundamentos da CSLL, remete a apuração da base de cálculo da contribuição para o resultado apurado segundo as normas da Legislação Comercial, regra idêntica à definição das bases de cálculo do IRPJ conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 247 do RIR/99, e artigo 250 inciso II RIR/99. Por sua vez os artigos 277, 278, 279 e 280 do RIR/99 fazem referência aos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei 1598/77, destas as que importam no caso concreto são o parágrafo segundo do artigo 11, o caput do artigo 12.; a primeira determina que será classificado como lucro operacional as **operações que constituam objeto da pessoa jurídica** a segunda define que **receita bruta é o produto das operações em conta própria**. Por fim o inciso II do artigo 249 e o artigo 288, ambos do RIR/99, respectivamente versam sobre o tratamento nas hipóteses de infração às normas da legislação comercial e às normas tributárias⁶⁸. A par desta fundamentação legal, que foi a utilizada na autuação do IRPJ,*

67. O Ministro Marco Aurélio, no referido julgamento, assim sintetizou a questão:

“Descabe, também, partir para o que seria a reprimenda, a constitucionalização de diploma que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal. Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo” (RE 390.840-MG).

68. Estão os dispositivos citados assim redigidos:

Lei 7689/88 – art. 2º:

a Consulente entende, que sem olvidar as deliberações de entrega das

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei n. 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluído pela Lei n. 8.034, de 1990)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei n. 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.”;

Decreto 3.000/99 (RIR/99):

Art. 247. [...]

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei n. 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

[...]

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

[...]

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

*ações Bovespa e BM&F, **que a reclassificação fiscal** destas operações, já demonstradas contabilmente como separadas do objeto social conforme as normas atendidas do Bacen pelo registro em conta de Outros Bens Não de Uso – que identifica os bens não utilizados no cumprimento do objeto social, **não tem amparo legal**; a uma porque não é compatível com as deliberações da sociedade que as excluíram do objeto social; a duas porque trataram-se de operações realizadas por conta e ordem do*

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 11, § 1º).

Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei n. 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n. 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei n. 9.249, de 1995, art. 24).

Decreto-lei 1598/77:

Art. 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

[...]

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. (Vide Medida Provisória n. 627, de 2013) (Vigência)

[...].

*sócio, a três porque foram realizadas sob os auspícios, demonstrado pelo fisco federal, do Banco Central do Brasil dentro de sua competência legal e cujos atos confirmam a regularidade contábil da corretora, a quatro porque não se pode falar em postergação dos efeitos, para a data da aprovação do Bacen, dos regulares registros contábeis no tempo, para o qual não tem competência legal o fisco federal, e a cinco porque a não aceitação da escrituração contábil da corretora realizadas de acordo com a legislação comercial e consistentes com os critérios contábeis determinados às instituições financeiras representaria perversão das determinações legais. **Sendo forçoso concluir**, em face de não ter ocorrido qualquer das hipóteses de aplicação do tratamento tributário fundamentado pela fiscalização, **que não houve infração fiscal nenhuma**, por isso pugnou pela falta de tipificação e nulidade da autuação. **Está correta a percepção legal da instituição?***

Agiu corretamente a instituição. A SRFB, ao pretender desconsiderar as operações, tornando “receita” o que receita não foi da consulente, à evidência aplicou, sem declará-lo, a norma antielisão para fazer incidir, na sua forma de contabilização, dispositivos inaplicáveis à hipótese. Os cinco argumentos fáticos apresentados pela consulente fulminam a hipótese de imposição CRIADA pelo Fisco, contra o artigo 150, inciso I, da CF, 109 e 110 do CTN, contra os registros de todos os atos nos Registros de Comércio, contra a supervisão da CVM, e a homologação dos atos pelo Banco Central, com efeitos “ex tunc”. Tais atos valerem sempre, “ab initio”, desde a primeira deliberação assemblear.

1b - É correta, a par das normas tributárias, o lançamento desta autuação sem a ocorrência e fundamentação de qualquer das hipóteses em abstrato, sobretudo considerando o perfeito atendimento às normas contábeis emanadas pelo Bacen?

Já respondida na anterior. A norma antielisão desconsiderativa, rejeitada pelo Congresso, mas aplicada pela Fiscalização, mencionando o motivo (falta de objeto negocial) sem mencionar o fundamento, não se

aplica ao caso presente. Com todo o respeito que a fiscalização merece, criar nova hipótese não prevista em lei, contra o princípio da estrita legalidade, tipicidade fechada, reserva absoluta da lei, e aqueles do direito privado - artigos 121, 125, 126 e 130 do Código Civil - e contra as homologações DE TODAS AS OPERAÇÕES COM EFICÁCIA “EX TUNC” desde as declarações assembleares, pelos registros mercantis e Banco Central, sob a supervisão da CVM, é criar hipótese de incidência fiscal imaginária. Incorretíssimo, ilegítimo, ilegal e inconstitucional o lançamento.

2 - A Consulente entende que as hipóteses “omissão de receitas”, estão descritas nos artigos 281 a 287 do RIR/99 – curiosamente não insertos na fundamentação legal da autuação – eis que não infringidos. Por sua vez o artigo 288 do RIR/99, seguindo função fim de norma penalizadora que primeiro tipifica a infração em abstrato depois determina/autoriza o tratamento aplicável, é apenas o tratamento previsto para ocorrência em concreto de qualquer das hipóteses elencadas. Não houve infração nenhuma, por isso a pugnou pela falta de tipificação e nulidade do ato. Está correta esta percepção legal!⁶⁹

Não houve omissão de receitas, como explicado no corpo do parecer. Toda a questão reside em ter a Fiscalização dado eficácia “ex nunc” a operações com eficácia “ex tunc”. As receitas auferidas nas alienações dos títulos patrimoniais, por desnecessários, pela consulente a seu sócio, transformados em ações e alienadas posteriormente, foram receitas deste, não tributadas na redução, e tributadas pelo ganho de capital da pessoa física, nas operações subseqüentes. Tributo o Fisco uma “omissão de receita” inexistente. A homologação do Banco Central, com eficácia “ex

69. Repito a dicção do artigo 288 do RIR/99:

“Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei n. 9.249, de 1995, art. 24).”

tunc”, demonstrou que não entendeu que as operações que resultaram em reduções, foram operações ilegais.

*3 – A Consulente entende que mérito das autuações cingiu-se à interpretação dos efeitos da aprovação do Banco Central do Brasil e a questão da eficácia dos atos societários e não a quaisquer defeitos existentes demonstrações contábeis preparadas segundo as regras da Legislação Comercial, somadas às determinações do Banco Central do Brasil, em que não foi apontado nenhum óbice. **A que critérios objetivos é subordinada a autoridade fiscalizadora para apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS?***

Como demonstrado, no curso do presente parecer, todas as operações realizadas pela consulente foram legais, assim reconhecidas pelos registros mercantis e pelo Banco Central.

A ideia de que a homologação –e uso propositalmente este termo, pois os efeitos do ato de aprovação do Banco Central são “ex tunc”, ou seja, validam as operações “ab initio”— SÓ PASSARIA A DAR VALIDADE AOS ATOS a partir do momento em que exarada, não resiste, pois implicaria concluir que a sucessão de atos que levaram a conformação jurídica final de todas as operações (ato homologatório), não teria existido.

É que se um ato final só tem validade e eficácia no momento de sua realização, todos os outros atos que o geraram, com autonomia decisória, seriam inexistentes. Ora, o ato final não poderia existir, se inexistentes os atos anteriores, que concorreram para sua conformação. Não se constrói um prédio de vinte andares, sem que tenham sido construídos os dezoito andares anteriores. Se estes não existirem, também não existirá o vigésimo andar.

Ao concluir, o Fisco, ter eficácia “ ex nunc” a aprovação da radiografia final da operação pelo BACEN, todos os atos condicionados para aprovação definitiva resultam provados. Um ato inexistente anteriormente não poderia gerar um ato que se torna existente, para efeitos do Banco

Central, no momento de sua homologação. Ao homologar a sucessão de operações de que resultou a configuração final, considerou, o Banco Central, válidos no tempo todos os atos contestados pelo Fisco e que produziram a aprovação da entidade monetária⁷⁰.

É de se indagar: como atos com validade, vigência e eficácia “*ex tunc*” homologados pelo Banco Central poderiam ser desconsiderados por norma antielisão REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL (artigos 13 a 19 da MP 66/02), para gerar tributação impossível sobre pretendidas receitas inexistentes, e não reconhecidas pelo Banco Central e nem contabilizados pela consulente, nos termos do que pretende o Fisco? Os critérios utilizados pela Receita foram, sem tê-lo expressamente dito, os do art. 14, §§ 1º e 2º, da rejeitada MP 66/02, que repito:

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

[...] (grifos meus),

70. *Leia-se o artigo 696 do CC sobre os negócios em comissão:*

“Art. 696. No desempenho das suas incumbências o comissário é obrigado a agir com cuidado e diligência, não só para evitar qualquer prejuízo ao comitente, mas ainda para lhe proporcionar o lucro que razoavelmente se podia esperar do negócio.

Parágrafo único. Responderá o comissário, salvo motivo de força maior, por qualquer prejuízo que, por ação ou omissão, ocasionar ao comitente.”

dispositivo que foi banido do cenário jurídico nacional.

3.1 - Para os fins fiscais a autoridade fiscal pode simplesmente desconsiderar as demonstrações contábeis efetuadas conforme procedimentos fiscalizados e aprovados pelo Bacen?

A resposta é simplesmente NÃO. O Secretário da Receita Federal não é o Banco Central, única entidade hábil para definir o que pode ou não ser aprovado, numa alteração societária sob seu controle e fiscalização. Ao substituir o Banco Central, CVM e registros comerciais, a autoridade fiscal pretendeu incinerar a vigência, eficácia e validade dos artigos 109 e 110 do CTN e 121, 125, 126 e 130 do Código Civil, sobre ressuscitar, sem poderes legislativos próprios, os artigos 13 a 19 da MP 66/02.

4 – É basilar que as normas do código civil acerca da eficácia nas reduções de capital destinam-se à proteção aos “terceiros” diretamente relacionados ao ato jurídico. É correto fundar autuações fiscais em suposta falta de eficácia de atos não apostos ao fisco?

Como na resposta anterior, a eficácia provisória dos atos praticados tornou-se definitiva pela inexistência de terceiros CONTRÁRIOS À SUA REALIZAÇÃO. A lei civil, quando se refere a valer para “terceiros” a partir do momento em que estes tenham conhecimento, ofertando-lhes prazo para impugnação, objetivou, “à evidência mais evidente” proteger aqueles que tenham interesse nas operações, sem terem conhecimento direto delas. Por isto é que APENAS A ESTES É DESTINADA A NORMA CIVIL DE PROTEÇÃO. Em relação a todos os demais, os atos deliberativos têm eficácia provisória. Como não houve qualquer “terceiro” interessado em desfazer as operações, a eficácia provisória tornou-se plena, mediante as homologações dos órgãos do sistema mercantil e de aprovação pelo Banco Central, atribuindo-lhes, portanto, vigência, validade e eficácia “ex tunc”.

4.1 - O fisco insere-se entre estes “terceiros”?

O Fisco não se insere entre estes terceiros, pois seu único interesse é receber tributos sobre fatos geradores instituídos por leis, e não interferir, - se as operações são legítimas e legais e ganharam eficácia definitiva com homologação “ex tunc” dos atos praticados— na conformação dos atos mercantis. Não ao Fisco foi dirigida a lei civil, mas aos atos privados das relações negociais. É de se lembrar que as operações ocorreram, tendo a homologação —que, repito, à exaustão-- “ex tunc”, lhes dado eficácia definitiva “ab initio”.

5 – Um dos pilares da atuação é que às ações alienadas nos IPOs eram disponibilidade jurídica da corretora, tese que implicaria aceitar que houve perda do objeto das reduções de capital aprovadas pelo Banco Central do Brasil. É legal o fundamento de atuação fiscal vinculada ao suposto desatendimento de norma não fiscal, ao revés da posição do próprio órgão competente?

Com a aprovação pelo Banco Central, com eficácia “ex tunc” de todas as operações realizadas (reduções e aumentos de capital) claro e definitivo ficou o retrato contábil da consulente. Não houve qualquer perda de objeto, nas reduções e aumentos de capital.

Como nas respostas anteriores, a competência para dizer se as operações foram válidas ou não é exclusivamente do Banco Central e não da Receita Federal. Por outro lado, a Receita Federal não pode desconsiderar operações aprovadas pelo Banco Central, tendo-as por não existentes, com base no artigo 14 da MP 66/02— embora não citado expressamente--, pois essa norma foi rejeitada. Houve propósito comercial, na medida em que a Consulente deixou de precisar detê-los, no momento em que os títulos patrimoniais se tornaram desnecessários para atuação no mercado. Mesmo que não houvesse, entretanto, a falta de propósito comercial não invalidaria a operação, por força de o artigo que autorizaria a exigên-

cia desse requisito (14 da MP 66/02) ter sido rejeitado pelo Congresso, vigendo por 60 dias apenas.

Prevalece a forma jurídica aceita e homologada pelo Banco Central, e não aquela criada pela Receita Federal. A eficácia da aprovação do BACEN é “ex tunc”.

6 – Entendemos que pela falta de permissivo legal para a descon sideração jurídica de atos societários realizados, o fisco efetuou descon sideração jurídica indireta destes atos ao simplesmente ignorar os efeitos jurídicos destes atos. Este entendimento da consulente está correto? Existe dispositivo legal infringido pelo fisco?

Já respondido no corpo do parecer e na resposta anterior. Ao desconsiderar as operações, criou “novas operações”, que não foram aquelas aprovadas pelo Banco Central “ex tunc”.

A descon sideração seguiu a sinalização da MP 66/02, rejeitada pelo Congresso, não havendo norma que até hoje regulamentasse o parágrafo único do artigo 116 do CTN, na redação da LC. 104/01. Em alguns aspectos da LC 104/01, a regulamentação pode ter ocorrido apenas agora (MP 627/13), vale dizer, posteriormente à autuação.

Correto, portanto, o entendimento da consulente. À falta de fundamentação legal para descon siderar as operações, feriu, o Fisco, o mais relevante dos princípios estabelecidos na Constituição Federal, ou seja, o inciso I do artigo 150, a saber: o princípio da legalidade, que reitero:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...].

Lembro que esse princípio abrange os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei fiscal.

*7 – Entre os argumentos e fundamentos da autuação não existe qualquer apontamento de ilegalidade nas alterações societárias. **Reputando-se atos jurídicos perfeitos, existe norma tributária que autorize o Fisco a dissociar os efeitos fiscais dos próprios atos?***

Na mesma linha do exposto no corpo das respostas anteriores, tendo sido os atos – todos eles, sem exceção – homologados “ex tunc” pelo BACEN e pelos registros comerciais, sobre terem sido praticados sobre a supervisão da CVM, não poderiam ser desconsiderados pela Fiscalização. Como o foram, foram-no SEM QUALQUER DISPOSIÇÃO LEGAL A AUTORIZAR A AÇÃO DO FISCO, não só pela rejeição da MP 66/02 (artigos 13 a 19), mas principalmente porque a LC 104/01 (art. 116 § único do CTN) ainda carece de regulamentação e os aspectos dela positivados pela MP 627/13 são posteriores, não havendo como fazê-los retroagir.

A própria retroatividade pretendida pela referida MP 627/13, no concernente às disponibilizações de resultados no exterior, são inconstitucionais, por violarem o artigo 5º inciso XXXV da Lei Suprema. Mas não dizem respeito às operações analisadas neste parecer.

Fere, a autuação, portanto, o princípio da legalidade, em face de imposição sem base legal para o lançamento realizado. Pretender dar eficácia “ex nunc” ao ato homologatório, seria eliminar todos os aumentos e reduções, o que vale dizer, tornar inexistentes operações sob condição, que se aperfeiçoaram definitivamente e “ab initio” com a homologação.

*8 – No recolhimento do IR sobre o ganho de capital nas alienações por conta e ordem a corretora atuou como responsável tributário da operação, efetuando retenção e recolhimento do imposto incidente. **Este procedimento tem amparo legal?***

Sim. De rigor, agia a consulente como mandatária, após a deliberação assemblear de redução do capital, na forma de comissária do acionista beneficiário da parcela do capital devolvida. Desta forma, foi reconhecida a deliberação assemblear que permitiu a redução, pelo Banco

Central, razão pela qual ao atuar como atuou, em relação ao ganho de capital obtido por seu acionista, em seu nome e por sua conta e ordem, recolheu o tributo devido (IR por ganho de capital). Pelo exame dos documentos, das atas e decisões tomadas pela empresa e os documentos representativos da atuação em nome e por conta e ordem de acionista nas respectivas alienações, é de se entender que agiu corretamente.

9 – Entre as razões elencadas para a reclassificação do resultado das IPO para a corretora, da pessoa física para a jurídica a inexistência de motivações extratributárias. Considerando os fatos e documentos a alegação tem amparo legal?

Não. Como já, à saciedade, referido no corpo do presente parecer, as motivações extratributárias são irrelevantes, para definir a relação jurídico-tributária. As operações realizadas, mesmo que impliquem redução de tributo, mas correspondendo aos ditames legais, não podem ser desconsiderados⁷¹. Os artigos 13 a 19 da MP 66/02, que permitiam a desconsideração, foram rejeitados pelo Congresso Nacional. Lembro que, no direito tributário, a figura da desconsideração somente é admitida por imputação normativa (ex-distribuição disfarçada de lucros) e nunca por conformação jurisprudencial ou por decorrência de interpretação da

71. *Leia-se a conclusão do 13º Simpósio Nacional de Direito Tributário:*

“3ª PERGUNTA: *A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica é contemplada pela legislação e jurisprudência tributárias?*

PLENÁRIO: *Não existe, na legislação tributária brasileira, dispositivo expresso algum que preveja a aplicação genérica da doutrina da desconsideração da personalidade jurídica.*

Embora algumas decisões em matéria tributária façam referência à doutrina da desconsideração da personalidade jurídica, a jurisprudência não é conclusiva quanto à sua aplicabilidade neste campo.

Entende-se impossível a adoção da doutrina pela jurisprudência sem expressa autorização legal específica.

Aprovado por maioria.” (Capacidade contributiva, Caderno de Pesquisas Tributárias – vol. 14, coed. Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo 1989, p. 494).

autoridade administrativa. Ao contrário do direito privado, que permite as duas hipóteses, o princípio da “estrita legalidade” impede seja desconsiderada, sem tipo legal definido, uma operação que segue os ditames da lei. Em direito tributário, a interpretação da lei implica tê-la como “scrita” e aplicá-la de forma “stricta”, como expliquei no início do parecer.

No procedimento adotado pela Consulente, há, entretanto, nítidas motivações, entre elas, a desnecessidade de detenção dos títulos patrimoniais para operar no mercado. Mesmo que não houvesse, a operação seria legal, como o próprio BACEN reconheceu, com a aprovação “ex tunc” de todas as operações.

*10 – Os atos societários realizados na pendência da aprovação do Banco Central estavam a esta vinculados. Com a aprovação, considerando as atribuições e competências do órgão, os efeitos alcançaram os atos desde a origem. **Está correto este entendimento?***

Como explicitado no corpo do parecer, a homologação ou aprovação do BACEN tem eficácia “ex tunc”, pois, caso contrário, haveria dois tipos simultâneos e conflitantes de operações de redução e aumento de capital, antes e depois da aprovação. Em outras palavras, se os efeitos da homologação fossem “ex nunc”, as reduções e aumentos não existiriam e tampouco suas conseqüências formais, com o que a aprovação faria conviverem em conflito permanente soluções jurídicas diferentes para a mesma operação. Por esta razão é que o exame do Banco Central poderia ser de dupla natureza: ou a) negativa de reconhecimento das operações, por oposição de terceiros contrários à redução do capital, com o que invalidaria todas as operações e teria o Fisco razão; ou b) a aprovação de todas as operações “ex tunc” e “ab initio”, desde o momento das assembleias redutoras e de aumento de capital, com o que o Fisco não teria qualquer razão, porque matéria da competência exclusiva do BACEN e não da SRFB.

Como houve a aprovação, o entendimento da consulente é correto.

10-1 A aprovação percluiu pretensão fiscal?

A aprovação pelo BACEN, de rigor, autêntica homologação da juridicidade de todos os atos mercantis e fiscais, gerou a preclusão de qualquer pretensão fazendária. A matéria não é apenas de direito processual, mas aplicável ao direito administrativo⁷².

11 – A instituição recebeu instruções formais do sócio beneficiário das ações objeto das reduções de capital. O documento formulado preenche os requisitos para o caso? Era dispensável? Caracterizou a operação por conta e ordem? Este fato é oponível ao fisco?

O documento é suficiente. A meu ver, seria dispensável, pois a ata da Assembleia Geral já o estaria, tacitamente, admitindo até a homologação –prefiro este termo-- dos atos assembleares pelo BACEN.

A cautela da consulente, todavia, de providenciar a procuração, para mostrar que estava agindo por “conta e ordem” do sócio beneficiário, conformou, definitivamente, que a transferência dera-se, embora de forma provisória até a eliminação de qualquer eventual impugnação de terceiro interessado quanto à redução, pela decisão da assembleia.

Não sendo mais detentora das ações objeto da redução de capital, só poderia agir, a consulente, por conta e ordem do sócio beneficiário.

Tal fato é oponível ao Fisco, no sentido de que a operação realizada, nos termos da legislação civil, não poderia ser transformada em “opção diversa”, exclusivamente para efeitos de gerar tributação. Ou valeria a operação reconhecida pelo BACEN, que torna a atuação da consulente atuação por conta e ordem, ou operação diversa, pretendida pelo Fisco,

72. *Maria Helena Diniz ensina:*

“PERCLUSÃO. *Direito processual. Preclusão, ou seja, impossibilidade de praticar ato que não se efetivou no momento oportuno ou dentro do prazo devido.*” (Dicionário jurídico, Ed. Saraiva, volume 3, São Paulo, 1998, p. 566).

como de não redução de capital, analisando-se a decisão assemblear, O QUE NÃO FOI RECONHECIDO PELO BACEN. Em outras palavras, em face da verdade material dos fatos, a atuação da consulente por conta e ordem do sócio beneficiário é oponível ao Fisco, proibido de alterá-la “pro domo sua”, em decorrência das vedações dos artigos 109 e 110 do CTN.

12 – No caso concreto, quem é o sujeito passivo direto das obrigações tributárias sobre o ganho nas alienações nos IPO, conforme preceitua o CTN?

Por tudo o que foi atrás dito, sendo o sócio beneficiário o detentor das ações decorrentes de redução do capital e negociadas pela consulente por conta e ordem dele, é ele o sujeito passivo da relação tributária, por força do artigo 121 do CTN, e pois deveria, como o fez, pagar o imposto de renda sobre ganho de capital⁷³.

13 – É possível apontar na ação da fiscalização e nos autos de infração violação a ditames constitucionais? Quais?

O CTN é uma lei com eficácia de lei complementar, que explicita a Constituição Federal. Diversos dispositivos dela foram atingidos pela atuação fiscal, principalmente no que concerne a violação dos princípios vedadores (normas gerais) de alteração de institutos, princípios e normas

73. O artigo 121 do CTN está assim redigido:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

de direito privado. Finalmente, o principal princípio atingido pela autuação fiscal é o da legalidade, exposto no artigo 150 inciso I da CF.

Pelo volume da autuação, desconsiderando as operações realizadas, houve o efeito confisco, vedado pelo inciso IV do artigo 150 da CF, e ofensa à capacidade contributiva da consulente, Tanto que, se prosperar a autuação – o que se admite por exclusivo raciocínio pelo absurdo – eliminada estaria a própria empresa, pois o valor exigido pelo fisco é superior ao seu patrimônio e capacidade de atuar.

Sobre a vedação ao efeito confisco já escrevi:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento) estar-se-á perante o confisco.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão⁷⁴.

Creio que apenas estes dois dispositivos são suficientes para demonstrar a leviandade do lançamento realizado, embora outros pudessem ser

74. *O sistema tributário na Constituição*, 6ª. Ed., Ed. Saraiva, 2007, p. 281/2.

elencados, como, por exemplo, da ampla defesa (LV do artigo 5º)⁷⁵, na eventualidade de ser obrigada, para discussão judicial, a depositar o que não tem ou aportar patrimônio que não possui, para contestar ação de execução fiscal —algo que se admite exclusivamente, como disse, por mero espírito de argumentação pelo absurdo.

Com relação à incidência de PIS/COFINS.

14 – Conforme o entendimento da Consulente expresso nos quesitos 1 e 2 desta consulta, está correta a autuação Fiscal para o PIS e a COFINS? Pode-se afirmar que a autuação padece do vício de nulidade?

Entendo que não. À evidência, a receita não foi auferida pela empresa, como, por várias vezes, repeti neste parecer.

Se fosse, todavia, seria receita não operacional, não passível de tributação, com base na lei 9781/98, que foi considerada inconstitucional, pois aprovada antes da E.C. n. 20/98. Como já mencionei, ao sustentar essa tese perante o STF, ela restou vencedora, ficando claro que, à época em que a referida lei foi promulgada, a base de cálculo, nos termos da Constituição então vigente, era apenas o faturamento e o faturamento, na interpretação da Suprema Corte, referia-se apenas às receitas operacionais.

75. O artigo 5º, inciso LV. Tem a seguinte dicção:

“LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; ...”, tendo Celso Ribeiro Bastos escrito sobre ele: “Com efeito, além de tornar certo que o preceptivo se volta aos litigantes em processo judicial, conferiu igual destinação aos envolvidos em processos administrativos. Essa inclusão foi extremamente oportuna porque veio consagrar uma tendência que já se materializava em nosso direito, qual seja: a de não dispensar essas garantias aos indicados em processos administrativos. Embora saibamos que as decisões proferidas no âmbito administrativo não se revestem do caráter de coisa julgada, sendo passíveis portanto de uma revisão pelo Poder Judiciário, não é menos certo, por outro lado, que já dentro da instância administrativa podem perpetrar-se graves lesões a direitos individuais, cuja reparação é muitas vezes de difícil operacionalização perante o Judiciário” (grifos meus) (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., Ed. Saraiva, 2004, p. 289).

Por outro lado, alienar parte do capital não constitui receita, pois seria a troca de bem da empresa por outro bem, no caso, dinheiro, da mesma forma que não é receita o aumento de capital com a integralização de novos valores. Desta forma, a troca de bens (ações por dinheiro), vale dizer, o próprio ativo permanente, ou seja, bens não de uso, SE AS AÇÕES AINDA PERTENCESSEM À EMPRESA – que não pertenciam, por decorrência da redução de capital – não geraria receita operacional, com o que seria afastada a imposição com base no RE 390.840-5-MG, já atrás mencionado, em que se lê, em parte da Ementa, o seguinte:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI N. 9718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada⁷⁶.

*15– O fisco alega que o resultado das alienações ocorridas trata-se de receita operacional típica da atividade da corretora. As ações foram; i) recebidas em substituição aos anteriores títulos patrimoniais registrados a longa data no ativo permanente da sociedade, ii) estavam registradas em conta de Bens Não de Uso, destinada ao registro dos bens não utilizados para o objeto social, em virtude das reduções de capital, e iii) eventual receita seria decorrente de “reclassificação” fiscal da operação da pessoa física para a pessoa jurídica. **Sem questionar o mérito da titularidade das ações, estas receitas caracterizam-se como típicas da atividades e são sujeitas à incidência do PIS e da Cofins?***

76. Tribunal Pleno, Coord. De Análise de Jurisprudência, DJ. 15/08/2006, Emendatário 2242-3, 09/11/2005.

A resposta já foi dada na questão anterior. Não são receitas operacionais, pois não estavam entre bens de uso, mas constituíam o próprio ativo permanente, antes da redução de capital. Acrescento que a lei elencada pela fiscalização (9781/98) foi considerada inconstitucional pela Suprema Corte, tendo, na ementa, transcrita na parte que interessa na resposta 15, caracterizado tais receitas como não operacionais. A função da corretora – se válida fosse a tese fazendária que desconsiderou as reduções de capital – não é vender seu próprio patrimônio, mas negociar com patrimônio de terceiros.

Com relação à Desmutualização

*16 – O artigo 2033 do cc e incisos dispõe que o instituto da cisão, salvo legislação especial, aplica-se às associações. Por sua vez, o artigo 61 do cc veda a destinação do patrimônio de entidade isenta, na **dissolução**, para entidades lucrativas. Considerando que o instituto da dissolução difere do instituto da cisão e ainda que a cisão foi aprovada⁷⁷ da CVM, **ocorreu devolução tributável de capital de entidade isenta, conforme previsto nos artigos 16 e 17 da Lei 9532/97, como alega o fisco?***

A matéria correspondente à desmutualização é neutra, para a consultante, na medida em que, ao receber, o sócio beneficiário, a devolução do capital pelo valor histórico, e ao aliená-lo, pagou o imposto de renda sobre o respectivo ganho de capital sobre o valor da alienação a terceiros. É de se lembrar que o § único, do artigo 16 claramente permite, na cisão, seja a operação feita pelo valor de aquisição, visto que se divide a instituição⁷⁸. Por outro lado, a cisão é permitida para as associações⁷⁹.

77. *Importante citar que as peças impugnatórias não tomaram esta linha de argumento, apesar de reiterar que a cisão foi legal justamente nos termos do entendimento integrado do artigo 2033 do CC.*

78. *O § único do art. 16 da Lei 9532/97 tem a seguinte dicção:*

“§ único. A transferência de bens e direitos do patrimônio das entidades isentas para o patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá ser efetuada pelo valor de sua aquisição ou pelo valor atribuído, no caso de doação.”

79. *“Art. 2.033 do CC. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.”*

Acresce-se que todo o capítulo das associações civis tem sido reestudado, não sendo aplicado, sem exceções exegéticas, a toda e qualquer associação.

Assim é que a exigência de deliberação de Assembleia Geral, do art. 59 do Código Civil – cujo texto não admite exceções – foi afastada para os clubes de futebol, onde o número de associados é tão grande, que nunca haveria a possibilidade de tais assembleias realizarem-se como consta do artigo mencionado⁸⁰.

Assim é que os dois únicos autores vivos, à época em que o problema foi posto (Ministro Moreira Alves e Miguel Reale) e eu mesmo, para o São Paulo Futebol Clube, elaboramos pareceres, em que mostramos que nem todos os dispositivos da lei poderiam ser aplicados a esse tipo de associação. A tese prevaleceu de tal forma, que cabe ao Conselho Deliberativo e não a todos os associados, eleger a diretoria, sendo confirmada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo⁸¹.

80. *O artigo 59 do CC tem a seguinte dicção:*

“Art. 59. Compete privativamente à assembléia geral: (Redação dada pela Lei n. 11.127, de 2005)

I – destituir os administradores; (Redação dada pela Lei n. 11.127, de 2005)

II – alterar o estatuto. (Redação dada pela Lei n. 11.127, de 2005)

Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos I e II deste artigo é exigida deliberação da assembléia especialmente convocada para esse fim, cujo quorum será o estabelecido no estatuto, bem como os critérios de eleição dos administradores. (Redação dada pela Lei n. 11.127, de 2005)”,

e a sua redação anterior estava assim disposta:

“Art. 59. Compete privativamente à assembléia geral:

I- eleger os administradores; II - destituir os administradores;

III - aprovar as contas; IV - alterar o estatuto. Parágrafo único. Para as deliberações a que se referem os incisos II e IV é exigido o voto concorde de dois terços dos presentes à assembléia especialmente convocada para esse fim, não podendo ela deliberar, em primeira convocação, sem a maioria absoluta dos associados, ou com menos de um terço nas convocações seguintes”.

81. *“Por fim lembro, na mesma linha de raciocínio deste parecer, ementa de decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, de relatoria do Desembargador José Roberto Bedran, no Agravo de Instrumento n. 293.980-4/0, cujos termos são os seguintes:*

“Antecipação de tutela. Anulação de eleições de sociedade esportiva. Pedido de suspensão, com designação de novas e nomeação de administrador provisório. Indeferimento. Ausência dos requisitos legais, em especial a verossimilhança. Decisão mantida. Agravo não provido. “O art. 59

Por fim, não houve dissolução das Bolsas, mas cisão supervisionada pela CVM, razão pela qual não houve devolução tributável, mas mera reestruturação dos mesmos ativos, por força da cisão.

No caso do artigo 61 do CC, cuja dicção é a seguinte:

Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º-Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º-Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

destinada fundamentalmente às entidades filantrópicas e sem fins lucrativos de benemerência, prevê a destinação do patrimônio para entidades semelhantes, sem impedir, entretanto, que naquelas com finalidade distinta, como a Bolsa de Valores e BM&F, haja a aplicação da cisão, conforme permitido pelo art. 2033, cuja dicção repito:

Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.

do novo Código Civil não leva à convicção certa e indubitosa de que a eleição dos dirigentes de associações e clubes desportivos, em assembleia geral, respeitados os princípios constitucionais da autonomia de organização e funcionamento (art. 217, I, C.F.) e da liberdade de associação (art. 5º, XVII, C.F.), só possa ser a direta, pelos próprios sócios, e não a indireta, em dois ou mais pleitos” (grifos meus)” (Boletim Doutrina Adcoas, n. 9, mai/2004. p. 175-180).

Com efeito, este artigo é claro em permitir a cisão a todas as pessoas jurídicas nomeadas no artigo 44, cujo discurso é que se segue:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003)

V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei n. 10.825, de 22.12.2003)

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei n. 12.441, de 2011) (Vigência).

O art. 2033 SÓ PROÍBE A CISÃO SE HOUVER LEI ESPECIAL dizendo em contrário e o Código Civil NÃO É LEI ESPECIAL, mas geral.

Desta forma, nada impede que a cisão ocorra, por força do próprio comando normativo do Código Civil, que o permite.

Poderia, portanto, haver a cisão, que houve, no concernente à Bolsa de Valores e BM&F, pois permitida pela lei civil geral. Mais do que isto, supervisionada pela CVM e aprovada pelo Banco Central, no concernente às operações de seus participantes.

Quanto ao § 1º do artigo 61, que admite a devolução reatualizada da inversão do associado, seria legítimo entender que, se cisão não fosse possível – o que foi –, a expressão “reatualizada”, sem menção a expressão monetária, não excluiria a reatualização em valor em mercado.

Quando, com Gilberto de Ulhôa Canto e Van Hoorn escrevemos, para a International Fiscal Association, o livro “Monetary Indexation in Brazil”, Gilberto, Van Hoorn e eu discutimos longamente o título do livro. Van Hoorn não queria a expressão “correction” de pouca compreensão para os outros países, que corresponderia à nossa “correção monetária”. Queria apenas indexação. Argumentamos com ele que a indexação poderia ter diversos aspectos (a moeda, o custo de vida, o valor de

mercado e outros). Assim sendo, haveria a necessidade de um adjetivo para acrescentar-se à indexação. Tínhamos consciência de que a própria moeda não se corrige, nem se desvaloriza, mas que, para captar a desvalorização do valor intrínseco da moeda o adjetivo “monetária” seria a melhor formulação. Assim, o livro não teve como título nem o que desejávamos “Monetary Correction”, como era admitido, à época, no Brasil, nem simplesmente “Indexation”, como Van Hoorn desejava, sendo veiculada pelo mundo inteiro a experiência brasileira – considerada a mais sofisticada no cenário de então, entre mais de uma centena de países filiados a IFA – sob o título “Monetary Indexation in Brazil”⁸².

Esta linha de raciocínio é que levou o Fisco a entender que houve devolução, que não houve, pelo valor de mercado e que, por esta razão, aplicar-se-ia os artigos 16 e 17 da Lei 9532/97, tendo o STF, por segurança jurídica, considerado ter havido cisão, em que se trocou a forma de ativos da entidade cindida.

Ora, se o raciocínio do Fisco estivesse correto, à evidência, o § 1º, do art. 61 perderia sentido, pois os títulos, numa devolução, representariam o valor da instituição, E NÃO HAVERIA VALOR REMANESCENTE A SER DESTINADO A OUTRAS INSTITUIÇÕES.

E se apenas pelo valor reatualizado desta forma poderia ser feita a devolução dos títulos, o que, repito, não ocorreu pois houve cisão, à evidência, a operação teria que ser desfeita e não existiria.

Ora, se, pelo § único do art. 61, a atualização só poderia ser monetária, pois, caso contrário, não haveria valor remanescente, como faz menção a lei, e se o valor de mercado foi o adotado pela fiscalização para tributar, o que a lei proibia, à nitidez, toda a operação estaria invalidada perante o

82. *Monetary Indexation in Brazil*, coordenação Gilberto de Ulhôa Canto, Ives Gandra Martins e J. van Hoorn Jr, autores: Roberto de Oliveira Campos, Gilberto de Ulhôa Canto, Raphael Bernardo d’Almeida Jr., Ives Gandra Martins, Henry Tilbery, Bernardo Ribeiro de Moraes, Geraldo de Camargo Vidigal, Cássio Mesquita Barros Jr., Ada Pellegrini Grinover e Mauro Brandão Lopes, Ed. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1983.

direito e perante o Banco Central, não só para a consulente, mas para todas as empresas que atuavam na Bolsa e participaram da desmutualização.

Fica, portanto, claro que, sendo a operação de desmutualização legal e sendo inaplicável a teoria da devolução por valor de mercado, para efeitos de tributação, o que efetivamente houve foi uma cisão permitida pela lei civil para as associações, e considerada impossível, sem base legal, pelo Fisco. A resposta, portanto, é negativa.

17 – Admitindo-se a suposta devolução de capital e o respectivo ganho de capital como verdadeiros, é fato que as desmutualizações não geraram qualquer disponibilidade financeira para a instituição, ao contrário, o pagamento do imposto representaria redução do capital circulante prejudicial ao objeto social. Neste contexto é legal a definição do fato gerador na data desta desmutualização?

As perguntas deste bloco têm sido apresentadas adotando-se a hipótese de que as operações aprovadas pelo Banco Central não existiram à época em que foram realizadas (reduções, aumentos de capitais e alienações de ações). Como demonstrei no bojo do parecer, tais operações foram legítimas e diante da homologação (aprovação) pelo Banco Central, tiveram validade, vigência e eficácia “ex tunc”, assim como todos os atos ocorridos até então. São respostas, à evidência, tecidas com argumentação por absurdo.

No caso concreto, as desmutualizações não geraram qualquer disponibilidade financeira, para os detentores dos títulos transformados em ações, a saber: para o sócio beneficiário, assim considerado pelo Banco Central, pelo Registro de comércio e pela CVM, supervisora das operações, ou, na visão do Fisco maculadora dos artigos 109 e 110 do CTN, para a consulente.

A devolução, portanto, do capital (títulos patrimoniais transformados em ações) não gerou qualquer disponibilidade financeira para a consulente – repito, já não mais detentora dos títulos patrimoniais –, prevalecendo para a hipótese a Portaria de 1977, cujo texto segue:

Port. MF 785/77 - Port. - Portaria MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA - MF n. 785 de 20.12.1977 - D.O.U.: 23.12.1977

(Dispõe sobre o acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital.)

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e, com fundamento no que dispõe o art. 223. , “m” do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 76.186/75,
RESOLVE

I. O acréscimo do valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital.

II. Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-lei n. 1.109/70, art. 3º , § 3º (RIR, art. 237.).

MÁRIO HENRIQUE SIMONSEN.

Por esta razão, NÃO HÁ INCIDÊNCIA DO I.R.P.Q.N.

A solução de Consulta Conta n. 10/07, cuja dicção é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES.

O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei n. 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei n. 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às bolsas de valores constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos arts. 53 a 61 da Lei n. 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002).

O art. 61 da Lei n. 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa.

As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das bolsas de valores pelo custo de aquisição.

O fato de a operação de “desmutualização” de associações não encontrar amparo no ordenamento jurídico não obsta a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das bolsas de valores.

Dispositivos Legais: Lei n. 10,406, de 2002, art. 61; Lei n. 9.532, de 1997, arts. 16 e 17 [...],

alterou ato de maior hierarquia normativa (Portaria).

Ocorre que toda a solução da consulta não examina o Código Civil em todas as suas disposições, como no parecer, e, à luz de sua incorreta exegese, MODIFICOU, POR INTEIRO, A OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO, NO CLARO INTUITO DE GERAR “RECEITA TRIBUTÁRIA”. SÓ QUE A SOLUÇÃO DE CONSULTA DA COSIT 10/07 conflita com os atos do Banco Central, homologatórios do parecer da consulente e de outras empresas, tornando-a pois, violadora do CTN (arts. 109 e 110).

Não é, pois, legal, não se aplicando à hipótese os artigos 16 e 17, destinados a outro contexto.

*18 – Para as atualizações dos títulos patrimoniais adotavam-se critérios da Portaria MF n. 785/77 e outros dispositivos que determinavam tratamento diferenciado às atualizações patrimoniais, sem que fossem tributados e sem previsão de controles de saldos no LALUR, para fins de ajustes no período ou no futuro, de forma equivalente aos resultados de equivalência Patrimonial. A solução de consulta RFB COSIT 10/07, além de expressar o entendimento fiscal para a desmutualização, definiu serem tributáveis pelo custo de aquisição os respectivos títulos, na ocorrência de realização, (aí incluído suposto ato de devolução de capital). **Está correto este entendimento fiscal? Mesmo para os saldos de atualizações já incorporados ao capital da sociedade?***

A resposta já está contida na resposta anterior.

Claramente, a Portaria MF n. 785/77 oferta tratamento diferencial, NÃO MODIFICADO PELA LEGISLAÇÃO POSTERIOR, visto que os artigos 16 e 17 da Lei 9532/97 não são aplicáveis, como atrás comentei, à hipótese apresentada pela solução de consulta COSIT 10/07. A alteração é, portanto, ilegal. Tal solução de consulta é, a meu ver ilegal, por ferir ato administrativo superior, que interpreta a legislação do imposto de renda de regência, incluindo a hipótese em questão. A pálida justificativa do novo ato fiscal é que a mudança do C.Civil justificaria a mudança de tratamento. Ocorre, todavia, que a exegese fiscal fere, por parcial e segmentada, o conjunto das normas de direito civil sobre a matéria, tanto assim que o Banco Central entendeu ter havido cisão e não devolução em dissolução dos ativos da Bolsa.

A própria defesa apresentada pela consulente reabre com nitidez o tratamento correto (Portaria de 1977) e as ilegalidades da solução de consulta, entendimento este que hospedo, visto que o que ocorreu, na desmutualização, não foi devolução por extinção da entidade, mas cisão, não havendo, pois, disponibilização financeira adquirida, mas apenas troca de papéis (títulos por ações), sem fato gerador do imposto sobre a renda.

É de se lembrar que todas estas respostas estão sendo dadas, partindo-se do pressuposto de QUE TERIA O FISCO O DIREITO DE DESCONSIDERAR AS OPERAÇÕES APROVADAS PELO BACEN, com eficácia “ex nunc”, sendo a consulente a receptora dos títulos na cisão e não o sócio beneficiário – o que efetivamente não foi o que ocorreu.

E a atualização (saldos), já incorporada ao capital da sociedade, de rigor, com muito mais razão, estaria fora de qualquer exigência.

Repito: quem recebeu as ações resultantes da transformação dos títulos na CVM foi o sócio beneficiário, conforme homologação do BACEN e, NA SUA ALIENAÇÃO A TERCEIROS, o tributo incidente sobre o ganho de capital (valor recebido x valor vendido) foi recolhido pela pessoa física aos cofres do Tesouro. Só neste momento, passou a ser devido o tributo.

Aspectos Gerais

1 - Qual a natureza jurídica e efeitos desta inserta disposição contratual acerca da eficácia, sobre os sócios e sociedade?

A cláusula contratual da eficácia do ato após 90 dias de publicidade, deram vigência e validade à transferência, como expus no bojo do parecer, e eficácia apenas provisória.

A decisão tomada retirou do patrimônio da consulente os respectivos títulos, embora só os devesse entregar após 90 dias de publicidade. Vale dizer, vigeu a partir da deliberação e teve validade, pois não foi anulada por contestação de terceiros não interessados nas reduções.

Desta forma, a deliberação contratual, como esclarecido no bojo do parecer, não retirou a eficácia provisória, de resto respeitada pela consulente, ao representar o sócio beneficiário por sua conta e ordem nos atos de desmutualização.

2 - Considerando estes efeitos, na data da desmutualização as ações/objeto das deliberações eram disponibilidade jurídica de quem?

A disponibilidade jurídica, no dia da desmutualização, como explicado ao longo do parecer, era do sócio beneficiário, pois as assembleias que decidiram as reduções de capital eram já válidas e sua definitividade dependia apenas na ausência de eventual contestação por parte de terceiros não interessados na redução. Como esta contestação não ocorreu, foram eficazes “ex tunc” após a homologação definitiva do Bacen.

É de se lembrar que o Fisco NÃO É O TERCEIRO A QUE SE REFERE A LEI CIVIL, pois obrigado a respeitar as decisões por força dos comandos dos artigos 109 e 110 do CTN. Os terceiros a que se refere a lei civil nos artigos atrás citados, são eventuais clientes credores ou sócios, que não concordem com a redução.

3 – Na pendência da aprovação e da eficácia societária, o sócio beneficiário das reduções de capital poderia solicitar a alienação dos bens objeto por conta e ordem? Sob qual(ais) fundamento(s) legal(ais) e condição(ões)?

Sim. Sendo o beneficiário da redução de capital, mas não podendo ainda receber as ações, que já lhe pertenciam, tinha o poder de solicitar a alienação de tais ações por sua conta e ordem, para tanto habilitando até a homologação “ex tunc” das operações pelo Banco Central.

Não se deve esquecer que mesmo as eventuais contestações de terceiros, aqueles que poderiam reverter a operação, na alienação por conta e ordem das ações, não seriam matéria inviabilizadora da operação, na medida em que, se tivessem ocorrido –o que não aconteceu--, por força da higidez das finanças da consulente, a responsabilidade de ressarcimento de perdas seria do sócio beneficiário.

Em outras palavras, o sócio beneficiário poderia solicitar, como o fez, por conta e ordem, a atuação da consulente, e os fundamentos, como já apresentado no início do parecer, estão no instituto da comissão. Está o comissário autorizado por procuração a proceder a operação, instituto este, de resto, referido no processo que me foi apresentado. Leia-se o disposto no artigo 693 do Código Civil, que repito:

Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente⁸³.

4 – O implemento das condições societárias, a aprovação do Banco Central e o regular registro dos atos, produzem efeitos jurídicos, (ex-tunc), que retroagem à data de origem dos atos?

83. O artigo 694 tem o seguinte discurso:

“Art. 694. O comissário fica diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar, sem que estas tenham ação contra o comitente, nem este contra elas, salvo se o comissário ceder seus direitos a qualquer das partes.”

A aprovação do BACEN é sempre “ex tunc”. Longamente, discorri sobre a matéria, ao longo deste trabalho. A homologação da instituição monetária, convalidou, definitivamente, todos os efeitos de todas as operações desde a primeira redução de capitais. A ação fiscal, portanto, pretendeu sobrepor-se, sem ter legitimidade para tanto, à decisão DA ÚNICA INSTITUIÇÃO COM PODERES EXPRESSOS PARA HOMOLOGAR OU NÃO TAL TIPO DE OPERAÇÕES.

5 – As operações realizadas por conta e ordem e a transformação dos títulos em ações, ocorridas em momento posterior na pendência das condições, podem ser entendidas como naturalmente vinculadas às alterações societárias? O implemento das condições produz efeitos jurídicos sobre o conjunto dos atos?

Já respondida anteriormente. As operações realizadas foram por conta e ordem do sócio beneficiário, pois TODAS AS OPERAÇÕES DECORRENTES DAS DELIBERAÇÕES ASSEMBLEARES ANTERIORES FORAM HOMOLOGADAS “EX TUNC” pelo Banco Central. As operações por conta e ordem, portanto, não alteraram em nada as deliberações assembleares. É típico contrato de Comissão. Como tais deliberações foram reconhecidas “ex tunc”, as condições suspensivas implantadas “ab initio”, quando afastadas, conformaram, definitivamente, todos os atos realizados pela consulente no desempenho do mandato recebido. Não agiu em nenhum momento, a consulente, em nome próprio, mas nos termos do artigo 693 do Código Civil, em nome do sócio beneficiário.

6 – A primeira alteração contratual citada deliberou a entrega do título patrimonial da Bovespa ao sócio pela redução de capital. Entretanto, em data posterior, na pendência de condições, adveio a desmutualização da Bovespa e o título foi substituído por ações. De acordo com a legislação comercial e societária houve perda do objeto da alteração societária? Estas ações passaram, independente de qualquer outro procedimento, a ser o objeto daquela deliberação? Estes efeitos são oponíveis ao Fisco?

Na mesma linha das respostas anteriores, tendo o sócio beneficiário recebido o título, embora sob uma única condição de remota e eventual oposição de terceiros --que não ocorreria, na convicção dos acionistas que deliberaram a redução, o que, efetivamente, não ocorreu--, passou a ser o detentor real daquele título e posteriormente, com a desmutualização das ações em que o título se transformou, CONFORME DELIBERAÇÃO ASSEMBLEAR, lastreada na motivação de que não mais seria necessária a detenção pela consulente de tal participação, para poder operar na bolsa.

Não houve, portanto, a) perda de objeto de alteração societária; b) tais ações seguiram o regime jurídico daquela deliberação, passando a pertencer ao acionista beneficiário; c) tais efeitos provisórios, reconhecidos pelo registro comercial e pela autoridade máxima em matéria monetária, com eficácia “ex tunc”, mediante sua homologação, é oponível ao Fisco, que agiu em manifesta maculção aos artigos 109 e 110 do CTN, alterando a conformação dos institutos privados, para gerar tributação indevida.

7 – É previsão da legislação comercial que as reduções de capital deliberadas produzam efeitos imediatos no patrimônio da entidade em contrapartida à conta passiva pelas obrigações com o sócio. Este procedimento contábil previsto pela legislação comercial, e inserto nas normas do Bacen, é afirmação legal que os atos societários produzem efeitos jurídicos e contábeis desde a origem? Existe compatibilidade entre a afirmação de que “os atos societários das instituições financeiras só produzem efeitos após a aprovação do Banco Central e a Legislação comercial?”

As deliberações assembleares das sociedades anônimas passam a ter validade imediata, independente de sua homologação, que necessariamente é feita em momento posterior.

Assim, deve a contabilidade retratar tais atos nos seus efeitos patrimoniais, como o fez a consulente e como homologou o Banco Central, a única instituição com poder para aprovar ou não os atos realizados. A razão da homologação, cuja eficácia É SEMPRE “EX TUNC”, é atribuir a certeza de que

operações de reduções ou aumentos de capital não afetariam a saúde financeira da entidade sob sua supervisão, o que, no caso, claramente ficou comprovado.

Assim sendo, o procedimento contábil adotado pela consulente preencheu todos os registros da legislação comercial e do Banco Central, desde a origem. NÃO HÁ NA LEGISLAÇÃO E NA PRÁTICA DO DIREITO COMERCIAL E MONETÁRIO, NENHUM DISPOSITIVO QUE AUTORIZE A DECLARAR, QUE TAIS ATOS SERIAM INEXISTENTES, SEM QUALQUER VALIDADE VIGÊNCIA OU EFICÁCIA, ANTES DA HOMOLOGAÇÃO, como pretende a Fiscalização.

Ao reconhecer, o Banco, a contabilização correta e todas as operações realizadas desde a primeira deliberação assemblear de redução de capital, homologou-as todas –repito à exaustão-- desde aquele momento, com efeito “ex tunc”, “ab initio”, tão logo aprovada pela Assembleia da consulente.

8 – Em matéria de Direito Administrativo em relação às Instituições Financeiras, quem tem competência legal para fiscalizar a escrituração contábil e apontar eventuais inconsistências? Pode a Receita Federal do Brasil, no exercício de suas funções de fiscalização, exercer esta competência em relação a aspectos contábeis já tidos como corretos pelo Banco Central do Brasil e materialmente perfeitados em relação às normas aplicáveis às instituições financeiras?

A resposta é óbvia. Quem pode fiscalizar se as operações nesta matéria são ou não legais, é o Banco Central, os registros comerciais, a CVM, em nível de supervisão. Tudo isto foi feito. Por envolver matéria DE EXCLUSIVA COMPETÊNCIA FISCALIZATÓRIA DO BACEN, apenas esta entidade e nenhuma outra, poderia dar a palavra final sobre a legalidade das operações.

Nitidamente, a Receita Federal está vedada, proibida, interdita de decidir de forma diversa do que foi decidido pelo Banco Central sob a legitimidade de sua atuação, em relação às sociedades a ela submetidas. Ao fazer, como o fez, a SRFB invadiu área fora de sua competência institucional, agindo ilegalmente.

9 – Analisadas sob a ótica do Direito Comercial e Societário, podem ser consideradas como operações que constituam o objeto da pessoa jurídica, conforme preceitua o caput do artigo 11 da Lei 1598/77, a alienação de ativos destinados ao sócio em deliberações de redução de capital na forma dos artigos 1082 a 1084 do Cc, registrados em conta de Bens Não de Uso – Destinado ao registro de bens não destinados ao cumprimento do objeto social, conforme normas COSIF? Isto mesmo durante a pendência de implemento de condição legal ou societária sobre a deliberação?

Reproduzo os três artigos já retrocitados:

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Art. 1.083. No caso do inciso I do artigo antecedente, a redução do capital será realizada com a diminuição proporcional do valor nominal das quotas, tornando-se efetiva a partir da averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata da assembléia que a tenha aprovado.

Art. 1.084. No caso do inciso II do art. 1.082, a redução do capital será feita restituindo-se parte do valor das quotas aos sócios, ou dispensando-se as prestações ainda devidas, com diminuição proporcional, em ambos os casos, do valor nominal das quotas.

§ 1º No prazo de noventa dias, contado da data da publicação da ata da assembléia que aprovar a redução, o credor quirografário, por título líquido anterior a essa data, poderá opor-se ao deliberado.

§ 2º A redução somente se tornará eficaz se, no prazo estabelecido no parágrafo antecedente, não for impugnada, ou se provado o pagamento da dívida ou o depósito judicial do respectivo valor.

§ 3º Satisfeitas as condições estabelecidas no parágrafo antecedente, proceder-se-á à averbação, no Registro Público de Empresas Mercantis, da ata que tenha aprovado a redução.

Com nitidez, os artigos admitem a redução, que é sempre válida “ex tunc” depois de averbação, mas tendo uma eficácia provisória, vale dizer, não podendo mais ser alterada, senão por contestação ou nova Assembleia, mesmo antes do registro comercial.

Nada impede, pois, que a consulente tenha agido da forma como agiu. Antes, tais dispositivos autorizavam-na a atuar, como o fez, aliando-se tais dispositivos aos artigos 121, 125, 126, 129 e 130 do CC retrocomentados, que justificaram os diversos atos praticados.

O fato de haver ainda condições a serem implementadas — condições estas que não diziam respeito às operações realizadas, MAS REMOTA E EXCLUSIVAMENTE VINCULADAS A EVENTUAL OPOSIÇÃO DE TERCEIROS (inexistentes credores não satisfeitos e sócios dissidentes)— nitidamente, não impediram que as operações fossem realizadas, pois, se alguma destas condições viesse a inviabilizá-las, argumentando pelo absurdo, as próprias operações poderiam ser desfeitas, sem prejuízo de eventuais adquirentes das ações, com o singelo retorno das ações ao poder da consulente.

Ocorre que tal possibilidade foi examinada, nas diversas deliberações assembleares, não havendo matéria fática que justificasse —MESMO REMOTAMENTE— eventual oposição de terceiros. O que, de resto, efetivamente não ocorreu. Essa realidade jurídica, contábil e mercantil é que levou o Banco Central a homologar “ex tunc” a operação.

Desta forma, a resposta à questão é afirmativa, no sentido de que as operações poderiam ter sido realizadas, como foram, na pendência de condições --no plano fático, de impossível ocorrência— tanto assim que resultou ao final na homologação, por parte do BACEN, de todas elas.

10 – Afinal, segundo as normas tributárias comerciais e societárias, para o caso concreto, está correta a reclassificação das operações da pessoa física para a pessoa jurídica?

Decididamente, não. Não há como justificar os lançamentos com a aplicação da norma antielisão (os artigos 13 a 19 da MP 66/02 foram rejeitados pelo Congresso). Aplicaram-na, tentando alterar princípios, conceitos, normas e regimes pertinentes ao direito privado. Incorreram, os agentes fiscais, em séria maculação da legislação tributária, ao alterarem dispositivos pertinentes ao direito tributário e dar-lhes efeitos que as mencionadas normas impediam.

Em outras palavras, a pretendida norma antielisão, ainda sem formas de legalidade no direito brasileiro, não pode ser aplicada a pretexto de falta de motivação negocial (havia motivação ou seja, a desnecessidade na fase da pré-desmutualização de manter-se títulos patrimoniais para atuação na Bolsa), que foi o verdadeiro mote da autuação. Para poder autuar, incorreu a fiscalização em outra nítida violação, qual seja, moldar o direito privado e monetário, aos seus intentos arrecadatórios, utilizando-os, “pro domo sua”, a fim de dar-lhes contornos não hospedados pelos princípios, institutos, normas e regimes do direito comum.

É o parecer,
S.M.J.

JURISPRUDÊNCIA

JURISPRUDÊNCIA

Inteiro teor

TRIBUTÁRIO. REMESSA AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS (COST SHARING AGREEMENT). NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS REALIZADOS NO BRASIL. DESCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ, CIDE, PIS E COFINS SOBRE OS VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0027722-76.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.027722-4/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO : DEGUSSA BRASIL LTDA
ADVOGADO : MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e outro
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 4 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG. : 00277227620074036100 4 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REMESSA AO EXTERIOR PARA PAGAMENTO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS (COST SHARING AGREEMENT). NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTOS POR SERVIÇOS REALIZADOS NO BRASIL. DESCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ, CIDE, PIS E COFINS SOBRE OS VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR.

1. Hipótese em que a União entende tributáveis os valores enviados pela autora à Alemanha, por se traduzirem em receitas, referentes a pagamentos por serviços prestados no Brasil, sendo usualmente denominados *rendimentos não expressamente mencionados* nas convenções internacionais
2. O exame dos autos permite saber que existe contrato de compartilhamento de custos entre a empresa Degussa GmbH, com sede na Alemanha, e a Degussa Brasil Ltda, com sede em São Paulo, para implementação de infra-estrutura de TI relativa a processamento de dados, visando a padronização e relação de custo-benefício.
3. De acordo com o contrato de *cost sharing*, o objetivo da avença é estabelecer procedimentos e normas de compartilhamento de custo no que diz respeito à manutenção, operação e suporte do sistema de processamento de dados global.
4. As faturas existentes nos autos indicam o efetivo compartilhamento dos custos previstos em contrato.
5. Tudo indica que o “Centro de Dados Global” é operado a partir da Alemanha, pela Degussa GmbH, de modo que torna-se frágil a afirmação da União de que os pagamentos se referem exclusivamente a serviços prestados no Brasil.

JURISPRUDÊNCIA

6. O programa de custo compartilhado não tem relação com a atividade-fim da autora, que tem por objeto a industrialização, compra, venda, importação e exportação de produtos manufaturados e semi-faturados, principalmente de metais preciosos e catalisadores químicos.
7. Por todas estas circunstâncias, há que se concluir que a autora está com a razão, pois os pagamentos remetidos ao exterior constituem recomposição dos custos de utilização do sistema de TI, em regime de compartilhamento.
8. Precedente do Superior Tribunal de Justiça em caso análogo.
9. Improvidas a apelação e a remessa oficial.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 03 de julho de 2014.
RUBENS CALIXTO
Juiz Federal Relator

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0027722-76.2007.4.03.6100/SP
2007.61.00.027722-4/SP

RELATOR	:	Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE	:	União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO	:	JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
APELADO	:	DEGUSSA BRASIL LTDA
ADVOGADO	:	MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e outro
REMETENTE	:	JUIZO FEDERAL DA 4 VARA SAO PAULO Sec Jud SP
No. ORIG.	:	00277227620074036100 4 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

Cuida-se de remessa oficial e apelação contra a r. sentença de fls. 350/353 que julgou procedente o pedido para declarar a inexistência de relação jurídica tributária que obrigue a autora ao recolhimento do IRRF, PIS, COFINS e CIDE relativos aos valores remetidos ao exterior, em favor da controladora DEGUSSA GMBH, em razão do contrato de compartilhamento de custos objeto dos autos.

Em razão da sucumbência, a sentença condenou a União ao pagamento das custas e despesas processuais, além de honorários advocatícios arbitrados em R\$ 1.000,00 (mil reais).

Em seu apelo (fls. 357/377), diz a UNIÃO que os valores enviados pela autora à Alemanha se traduzem em receitas, visto que se referem a pagamentos por serviços prestados no Brasil, sendo usualmente denominados *rendimentos não expressamente mencionados* nas convenções internacionais.

Sustenta que não se trata de verdadeiro rateio de despesas entre as empresas do Brasil e da Alemanha, mas sim de pagamento de serviços de assistência técnica especializada que a matriz alemã está prestando à filial brasileira, de forma contínua, através de módulos integrados, em funcionalidades como manufatura, finanças, vendas, distribuição e recursos humanos.

Entende que tais serviços não configuram pagamentos de *royalties* ou *transferência de tecnologia*, mas autêntica contratação de serviços, que não se enquadra no artigo XII da Convenção Brasil-Alemanha.

Não havendo regra especial para tal hipótese, tais pagamentos configurariam rendimentos e ficariam sujeitos à incidência de tributos, nos termos da legislação pátria, conforme previsão do art. 22 da Convenção.

Contra-razões às fls. 383/398.

VOTO

O Exmo. Sr. Juiz Federal Convocado RUBENS CALIXTO (Relator): A ação diz respeito à controvérsia sobre a natureza do contrato firmado entre a impetrante e empresa sediada na Alemanha e a legitimidade da tributação dos valores pagos à empresa sediada no exterior.

Sustenta a autora que as remessas de valores à empresa controladora são decorrentes de pagamentos referentes a contrato de compartilhamento de custos (*cost sharing agreement*), para implementação de sistema de informática customizado, a ser adotado por todas as empresas do grupo, no mundo todo.

Sob tais fundamentos, entende que os pagamentos não poderiam ser tributados porque não estariam caracterizadas as hipóteses de incidência para o pagamento do imposto de renda, da CIDE, da COFINS e do PIS.

Em última análise, diz a autora que os valores remetidos ao exterior não poderiam sofrer a incidência do imposto na fonte, porquanto o art. 7º do Tratado Brasil-Alemanha dispõe que eles devem ser tributados exclusivamente no país da empresa que percebe os rendimentos.

Por seu turno, a União entende que tais pagamentos não passam de remuneração por serviços prestados, de modo que ficariam sujeitas à incidência de tributos, na forma da legislação nacional, em razão do art. XII da Convenção Brasil-Alemanha, uma vez que eles não se enquadram em nenhuma regra especial do acordo bilateral.

O exame dos autos permite saber que existe contrato de compartilhamento de custos entre a empresa Degussa GmbH, com sede na Alemanha, e a Degussa Brasil Ltda, com sede em São Paulo, para implementação de infra-estrutura de TI relativa a processamento de dados, visando a padronização e relação de custo-benefício (fls. 84/88).

De acordo com o contrato de *cost sharing*, o objetivo da avença é estabelecer procedimentos e normas de compartilhamento de custo no que diz respeito à manutenção, operação e suporte do sistema de processamento de dados global.

No caso, os custos a serem compartilhados são os salários e benefícios das pessoas que trabalham (direta ou indiretamente) com o sistema, o suporte de terceiros em relação ao sistema, a viagem e treinamento de pessoal relacionado ao sistema, além de gastos como taxa de locação do “Centro de Dados Global”, eletricidade, ar-condicionado, medidas de segurança e outros (fls. 85).

As faturas de fls. 327/346 indicam o efetivo compartilhamento dos custos previstos em contrato.

Por outro lado, tudo indica que o “Centro de Dados Global” é operado a partir da Alemanha, pela Degussa GmbH, de modo que torna-se frágil a afirmação da União de que os pagamentos se referem exclusivamente a serviços prestados no Brasil.

JURISPRUDÊNCIA

Cumpra observar que tal programa de custo compartilhado não tem relação com a atividade-fim da autora, que tem por objeto a industrialização, compra, venda, importação e exportação de produtos manufaturados e semi-faturados, principalmente de metais preciosos e catalisadores químicos (fls. 36/37).

Desta maneira, se o programa não está inserido diretamente nos processos produtivos da autora, não há que se cogitar de transferência de tecnologia e pagamento de royalties.

Por todas estas circunstâncias, há que se concluir que a autora está com a razão, pois os pagamentos remetidos ao exterior constituem recomposição dos custos de utilização do sistema de TI, em regime de compartilhamento de custos.

Neste sentido, aliás, já manifestou a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça, em caso análogo, conforme ilustra a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”, deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de “lucro da empresa estrangeira”, previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado”.

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o “lucro da empresa estrangeira”, serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo “lucro da empresa estrangeira”, contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao “lucro real”, do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, “lucro da empresa estrangeira” deve ser interpretado não como “lucro real”, mas como “lucro operacional”, previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como “o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica”, aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *Lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma “revogação funcional”, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil -Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.

11. Recurso especial não provido.

(STJ - Segunda Turma - RESP 1.161.467/RS - Relator Ministro Castro Meira - j. 17.05.2012)

Posto isto, meu voto NEGA PROVIMENTO à apelação e à remessa oficial, nos termos da fundamentação supra.

É como voto.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Relator

(Ementa divulgada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região em 11/07/2014, p. 644/645).

DIREITO TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE EXECUÇÃO, EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE OU EMBARGOS À EXECUÇÃO. NECESSIDADE DE MANEJO DA AÇÃO RESCISÓRIA. CÁLCULO DO CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.240.63 -RS (2011/0044011-6)

RELATOR : MINSTRO HUMBERTO MARTINS

RECORENTE : SPRINGER CARIER LTDA

ADVOGADOS : ATHOS GUSMÃO CARNEIRO E OUTRO(S)
GUILHERME CEZAROTTI

RECORIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 21/STJ. EMBARGOS À EXECUÇÃO. VÍCIO CONTIDO NA FASE COGNITVA. CORREÇÃO NA FASE EXECUTIVA. VEDAÇÃO. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA. PRECEDENTES. CDA. FUNDAMENTO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. REFAZIMENTO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO PELO REMANESCENTE. EXEGESE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 1115501/SP (ART. 543-C DO CP). HONORÁRIOS.

1. O Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre o art. 151, III, do CPC.

2. O eventual erro *in procedendo* decorrente da decisão *ultra* ou *extra petita* ocorrido durante a fase cognitiva, transitada em julgado, deve ser alegado durante o processo, e não posteriormente, em sede de execução, embargos à execução ou exceção de pré-executividade, pois tais ações não substituem a via própria e adequada da rescisória. Inúmeros precedentes.

3. A Resolução CIEX 02/79 é legal, devendo-se utilizar as respectivas alíquotas no cálculo do crédito-prêmio de IPI. Entendimento firmado no julgamento do EREsp 80578/MG.

4. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1115501/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 10.12.201 (DJe 30.11.2010), pela sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/208 do STJ, consolidou entendimento segundo qual ulterior declaração de inconstitucionalidade de lei pode não macular a exigibilidade do crédito tributário, porquanto eventual excesso contido no título pode ser expurgado, permitindo ao órgão fazendário prosseguimento da execução pelo valor remanescente.

5. A Primeira Seção do STJ reconhece que a base de cálculo dos honorários, quando acolhidos embargos à execução fiscal ou provida exceção de pré-executividade, deve ser o valor afastado com a procedência do pedido, incidindo, portanto, sobre o excesso apurado.

Recurso especial provido em parte.

ACÓRDÃO

Visto, relatados e discutidos autos em que são partes acima indicados, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministro Herman Benjamin, Mauro Campbel Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

Dr(a). LEONARDO GRECO, pela parte RECORENTE: SPRINGER CARIER LTDA

Dr(a). CLÓVIS MONTEIRO FERREIRA NETO (PROCURAÇÃO “EX LEGIS”)

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL), pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Brasília (DF), 06 de maio de 2014 (Data do Julgamento).

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.240.63 -RS (2011/0044011-6)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : SPRINGER CARIER LTDA

ADVOGADOS : ATHOS GUSMÃO CARNEIRO E OUTRO(S)

GUILHERME CEZAROTI

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de recurso especial interposto por SPRINGER CARIER LTDA., com fundamento no art. 105, I, “a” e “c”, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa ostenta o seguinte teor (fls. 1396/1405, e-STJ): “PROCESSUAL CIVL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COISA JULGADA. INEXISTÊNCIA. JULGADO EXTRA PETITA. PIS. LEI Nº 9.718/9. BASE DE CÁLCULO.

1. O julgamento *extra petita* não está albergado coisa julgada na parte em que desbordados ao limites do pedido.
2. Apelação da UNIÃO e remessa oficial parcialmente providas par afastar a conclusão da sentença acerca da ocorrência da coisa julgada, declarando-se a higidez da autuação e do título executivo.
3. Reconhecida a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS, deverá a UNIÃO retificar a CDA, recalculando o débito em a exclusão dos valores que não compõem o conceito de faturamento.”

Os embargos de declaração opostos pela recorrente foram acolhidos em parte, tão somente par fins de prequestionamento (fls. 1433/1437, e-STJ).

No presente recurso especial, alega a SPRINGER CARIER LTDA. ofensa aos arts. 128 e 460 do CPC e ao art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, visto que o acórdão contrariou a coisa julgada.

Aduz ainda que o acórdão regional contrariou as disposições contidas no art. 2º, § 8º, da Lei n. 6830/80 e no art. 586 do CPC, ao passo que aponta divergência jurisprudencial com arestos desta Corte. Sustenta, em síntese, a impossibilidade de substituição da CDA após a prolação da sentença de primeiro grau, quando há equívocos no próprio lançamento.

Alega, ainda, violação do art. 151, inciso III, do CTN, porquanto o crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa, ante a pendência do processo administrativo. Alega ainda violação ao art. 20, §4º, do CPC.

JURISPRUDÊNCIA

Apresentadas as contrarrazões (fls. 1541/1554, e-STJ), sobreveio juízo de admissibilidade positivo da instância de origem (fls. 1567/1568, e-STJ).

Manifestou-se o Ministério Público Federal pela rejeição do apelo extremo, ante o óbice da Súmula 7 do STJ (fls. 1595/1600, e-STJ).

É, no essencial, é o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.240.63 -RS (2011/0044011-6)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 21/STJ. EMBARGOS À EXECUÇÃO. VÍCIO CONTIDO NA FASE COGNITVA. CORREÇÃO NA FASE EXECUTIVA. VEDAÇÃO. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA. PRECEDENTES. CDA. FUNDAMENTO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. REFAZIMENTO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO PELO REMANESCENTE. EXEGESE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 1115501/SP (ART. 543-C DO CP). HONORÁRIOS.

1. O Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre o art. 151, III, do CPC.

2. O eventual erro *in procedendo* decorrente da decisão *ultra* ou *extra petita* ocorrido durante a fase cognitiva, transitada em julgado, deve ser alegado durante o processo, e não posteriormente, em sede de execução, embargos à execução ou exceção de pré-executividade, pois tais ações não substituem a via própria e adequada da rescisória. Inúmeros precedentes.

3. A Resolução CIEX 02/79 é legal, devendo-se utilizar as respectivas alíquotas no cálculo do crédito-prêmio de IPI. Entendimento firmado no julgamento do EREsp 80578/MG.

4. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1115501/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 10.12.201 (DJe 30.11.2010), pela sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/208 do STJ, consolidou entendimento segundo qual ulterior declaração de inconstitucionalidade de lei pode não macular a exigibilidade do crédito tributário, porquanto eventual excesso contido no título pode ser expurgado, permitindo ao órgão fazendário prosseguimento da execução pelo valor remanescente.

5. A Primeira Seção do STJ reconhece que a base de cálculo dos honorários, quando acolhidos embargos à execução fiscal ou provida exceção de pré-executividade, deve ser o valor afastado com a procedência do pedido, incidindo, portanto, sobre o excesso apurado.

Recurso especial provido em parte.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

DA AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO

De início, não enseja conhecimento o recurso especial quanto à suposta violação do art. 151, inciso III ,do CTN, por ausência de prequestionamento.

Desse modo, impõe-se o não conhecimento do recurso especial por ausência de prequestionamento, entendido como o indispensável exame da questão pela decisão atacada, apto a viabilizar a pretensão recursal. Assim, incide no caso o enunciado da Súmula 21 do Superior Tribunal de Justiça:

“Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo.”

Ressalte-se que a jurisprudência desta Corte entende que o prequestionamento pressupõe o debate da matéria pelo Tribunal de origem não ficando suprido a simples alegação das parte.

In casu, em nenhum momento houve a manifestação do TRF da 4ª Região acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, limitando-se alegar inexistência de violação a coisa julgada e determinando a retificação da CDA.

Acrescente-se que, se o recorrente entendesse que persistiu algum vício no acórdão impugnado, imprescindível alegação de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, quando a interposição de recurso especial com fundamento na alínea “a do inciso I do art. 105 da Constituição Federal, sob pena de incidir no intransponível óbice da ausência de prequestionamento.

DA COISA JULGADA

A análise da violação à coisa julgada decorrente da confrontação entre o entendimento firmado na ação de conhecimento e o feito executivo, que, em regra, atrai a incidência da Súmula 7/STJ, pois importa em revolvimento de matéria fática.

A título de exemplo:

“PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. DECISÃO MONOCRÁTICA. APRECIÇÃO PELO ÓRGÃO COLEGIADO. VIOLAÇÃO DO ART. 557 DO CPC. OEFNSA À COISA JULGADA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que eventual nulidade na decisão singular do Relator, proferida com fulcro no art. 557 do CPC, fica superada com a reapreciação da matéria, na via do Agravo interno, pelo órgão colegiado.

2. Rever o entendimento do Tribunal de origem - de que não houve violação da coisa julgada - demanda, em regra, reexame do conjunto fático-probatório dos autos, obstado nos termos da Súmula 7/STJ. Precedentes do STJ.

3. Agravo Regimental não provido.”

(AgRg no AREsp 73036/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2012, DJe 24/02/2012)

Contudo, da detida leitura do acórdão recorrido, é possível inferi as premissas jurídicas firmadas no processo de conhecimento, que torna inaplicável o referido óbice. Isto porque o Tribunal de origem deixa expressamente consignado que:

- a) a recorrente propôs ação declaratória com o fim de compensar em sua escrita contábil crédito-prêmio de IPI;
- b) a ação foi julgada parcialmente procedente, garantindo o creditamento, com limitação temporal (entre 30.3. 1982 e 31.12.1989);
- c) houve apelo da empresa, requerendo o afastamento do limite temporal, enquanto o apelo da União almejava a improcedência total da ação declaratória;

JURISPRUDÊNCIA

- d) o acórdão deu provimento à apelação para afastar a limitação temporal, deixando expressamente consignado que alíquota para o creditamento deveria obedecer a Resolução CIEX n. 2/79; apelação da União fora improvida;
 - e) o julgamento extra petita quanto à aplicação das alíquotas contida na referida resolução não pode ser albergado pelo manto da coisa julgada;
 - f) possibilidade da retificação da CDA, com recálculo do débito, quanto à questão do PIS.
- Para melhor ilustração do caso, transcrevo a decisão proferida pelo Tribunal de origem:

“Coisa julgada

A controvérsia da lide é a extensão da coisa julgada na ação n.º 90.010905-1, que assegurou à ora embargante o direito ao creditamento do IPI.

Sustenta a embargante, inicialmente, que a matéria que deu ensejo a exigência da União se encontra alcançada pela coisa julgada, uma vez que, de forma expressa, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região estabeleceu a aplicação da Resolução CIEX n. 2, em relação a alíquota a ser aplicada no lançamento de crédito prêmio do IPI, não podendo a União exigir, agora, uma alíquota de 15%, quando o estabelecido pela Resolução é CIEX é 28%.

A ora embargante ajuizou em 1990 ação perante a Justiça Federal de Brasília visando a declaração de seu o direito ao crédito-prêmio do IPI. O pedido foi julgado procedente em parte, garantindo-se o direito pleiteado, mas no período de 30.03.1982 a 31.12.1989, “conforme Termo de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal n. 027/82” (fls. 130).

De acordo com o aquele Termo, - conforme transcrição da autora, ora embargante, no corpo da petição inicial daquela ação ordinária, reproduzido às fls. 106 destes autos - a alíquota aplicável é a de 15%.

A SPRINGER recorreu da decisão buscando, tão somente, o reconhecimento do direito em período posterior a 1989, pedido reconhecido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Todavia, no acórdão que acolheu a apelação da embargante, o relator fez expressa referência a aplicação da Resolução CIEX n. 2, nos seguintes termos (fls. 224 /225):

“5- A RESOLUÇÃO CIEX N. 2/79

As alíquotas do crédito-prêmio do IPI devem ser calculadas com base da Resolução CIEX n. 2, de 1979. Sobre o tema, decidiu a Segunda Seção deste Tribunal ao julgar o MS 95.01.10759-0/DF:

“Não é ilegal a Resolução CIEX n. 2, de 17 de janeiro de 1979, uma vez que estabelece as mesmas alíquotas para cálculo do crédito-prêmio IPI, como determinado pelo Decreto-lei n. 491, de 1969.

(...)”

(Juiz Tourinho Neto, in DJU de 28/08/1995).”

Ocorre, porém, que o acórdão é claramente *extra petita*. Isso porque em relação à matéria (aplicação de alíquota conforme Resolução CIEX n.º 02/79) não houve pedido expresso ou implícito na inicial. O pedido restou assim formulado (fls. 127):

“O pedido, portanto, da presente ação, consiste na declaração de existência de relação jurídica entre a autona e a ré, impedindo que esta última venha a exigir-lhe o estorno do lançamento que efetuou e continuará a efetuar em sua escrita fiscal do crédito-prêmio do IPI, nos termos do art. 1º do Decreto-Lei 491/69 (...)”

A causa de pedir, por sua vez, é o descumprimento do TERMO DE APROVAÇÃO BEFIEIX n.º 97/82, convalidado pelo TERMO DE GARANTIA DE MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE INCENTIVO FISCAL N.º 027/82, que dispõem:

TERMO DE APROVAÇÃO BEFIEIX N. 097/82 DE 30.03.1982

PARTES - UNIÃO FEDERAL - REPRESENTADA PELO MINISTRO DE ESTADO DA INDÚSTRIA E DO COMÉRCIO E PELO PRESIDENTE DA COMISSÃO PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS A PROGRAMAS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO -BEFIEIX E SPRINGER CARRIER NORDESTE S/A.(NOVA DENOMINAÇÃO DE SPRINGER NORDESTE S/A) E OUTROS CLÁUSULAS PRINCIPAIS

CLÁUSULA PRIMEIRA - Este Programa Especial de Exportação terá o prazo de vigência de 10 (dez) anos contados a partir desta data (30/03/1982) , observado o disposto na cláusula oitava e seu parágrafo.

CLÁUSULA SEGUNDA - As EMPRESAS BENEFICIÁRIAS obrigam-se a exportar, durante o prazo de vigência do Programa Especial de Exportação, condicionadores de ar, refrigeradores, purificadores de ar para cozinha, coifa exaustora para cozinha e acessórios desses produtos no valor FOB mínimo de US\$ 400 milhões de dólares, devendo apresentar saldo acumulado ao final de 240 milhões de dólares (...)

CLÁUSULA TERCEIRA - As EMPRESAS BENEFICIÁRIAS realizarão investimentos em ativo fixo equivalentes a US\$ 11,6 milhões de dólares durante os primeiros cinco anos do programa.

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA : -No caso de descumprimento das obrigações assumidas neste Termo, aplicar-se-á o disposto no artigo 4º. do Decreto Lei n. 1.219, de 15 de maio de 1972.

TERMO DE GARANTIA DE MANUTENÇÃO E UTILIZAÇÃO DE INCENTIVO FISCAL N. 027/82

O MINISTRO DE ESTADO DA INDÚSTRIA E DO COMÉRCIO, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 16 do Decreto-Lei n. 1219, de 15 de maio de 1972, e de acordo com as disposições da Portaria MINIFAZ N. 279, de 19 de dezembro de 1981, resolve assegurar às exportações de produtos fabricados pelas empresas SPRINGER REFRIGERAÇÃO S/A. (CGC/MF N. 92.929.520/0001-10) e SPRINGER - NORDESTE S/A.(CGC/MF N. 10.948.651/0001-61) e realizadas ao amparo do seu Programa Especial de Exportação, com Termo de Aprovação n.º 97/82, de 30 de

março de 1982, a manutenção e utilização do incentivo a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei n. 491, de 05 de março de 1969, com a **alíquota de 15% (quinze por cento)**, para o período máximo de 30 de março de 1982 a 31 de dezembro de 1989.”

Segundo o relato da própria embargante, **“por força do que acima se expôs, a Autora vinha se aproveitando em sua escrita fiscal do crédito prêmio de IPI, previsto no 1º do Decreto-Lei n. 491, de 05 de março de 1969 e (...) Com relação às exportações realizadas a partir de 1990 também a autora faz jus ao crédito-prêmio do IPI, considerando que contratou exportações a serem realizadas até o término do programa de exportação.(...)”**

Conforme interpretação lógica, sistemática e restritiva (CPC, art. 293) do pedido, integrado com a exposição da causa de pedir (o cumprimento do contrato, nos termos em que formulado com o ente político), tem-se que a alíquota aplicável, necessariamente, é aquela prevista no instrumento contratual. Tanto que, em nenhum tópico da inicial, a autora sugere a aplicação de qualquer outra alíquota que não aquela constante do pactuado.

Registre-se que a questão relativa à alíquota somente veio à discussão quando da interposição do recurso pela UNIÃO (fls. 168 a 212, item VII), que assim requereu: *“caso seja reconhecido o direito à autora (...) o gozo do benefício não pode se dar mediante a aplicação de alíquotas discriminadas na Resolução CIEX n.º 02/79)”*.

Ora, se a pretensão da embargante é a manutenção do contratado - eis que a causa de pedir é o descumprimento unilateral do mesmo por parte da UNIÃO - não há como se admitir a aplicação de qualquer outra alíquota que não aquela prevista no instrumento contratual, de 15%.

Assim, a disposição do acórdão que determinou a aplicação de alíquota diversa representa inovação em face do pedido formulado pela autora e desborda dos limites da demanda, em patente afronta aos arts. 128 e 460 do CPC.

Não há como se pretender que a coisa julgada compreenda o julgado *extra petita*. O artigo 468 do CPC é cristalino ao estabelecer que: *“a sentença (...) tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.”* (sublinhei). **Assim, o julgado, nesta parte, não se reveste do manto protetivo da coisa julgada, pois ressentido de pressuposto processual de existência.**

Nesse sentido, os ensinamentos de Tereza Arruda Alvim Wambier (In: Nulidades do Processo e da Sentença. 6ª ed. Ed. RT, p. 339):

“A sentença que corresponde a pedido que nunca foi formulado é sentença inexistente. Falta, a esta relação processual, pressuposto processual de existência. Sentenças inexistentes podem ser impugnadas a qualquer momento e por qualquer meio: nesse caso, não há título executivo.” (grifos no original)

Assim, afasto o fundamento utilizado pelo magistrado singular para anular a autuação fiscal e a CDA que instrui o feito executivo.”

É fato incontroverso que o acórdão da ação de conhecimento incorreu em erro *in procedendo*, porquanto concedeu além do pedido (*ultra petita*), tendo sido afastados os efeitos da coisa julgada em sede executiva –em especial, dos embargos à execução fiscal, pois foi matéria de defesa da recorrente –, ante a verificação de vício existente.

Contudo, Tribunal de origem, ao assim proceder, violou a coisa julgada. Isto porque a eventual correção decisão *ultra* ou *extra* petita ocorrida durante a fase cognitiva, transitada em julgado, deveria ter sido alegada durante o processo, e não posteriormente, em sede de execução, embargos à execução ou exceção de pré-executividade, pois tais ações não substituem a via própria e adequada da rescisória.

A propósito:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. DECISÃO ULTRA OU EXTRA PETITA. VÍCIO QUE DEVERIA TER SIDO ALEGADO DURANTE O PROCESSO DE CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHIMENTO EM SEDE DE EXECUÇÃO, SOB PENA DE OFENSA À COISA JULGADA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(...)

2. A pretensão de correção de vício de decisão ultra ou extra petita ocorrida durante o processo de conhecimento, a qual transitou em julgado para determinar o pagamento de pensão sem a fixação de termo final, deveria ter sido alegado durante o processo de conhecimento, e não posteriormente, em sede de execução, sob pena de ofensa à coisa julgada. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1349477/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/2013, DJe 23/04/2013)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DESCONSTITUIÇÃO DA COISA JULGADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

(AgRg no REsp 1211449/MS, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2012, DJe 27/06/2012)

“PROCESSO CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ALEGAÇÃO DE ERRO MATERIAL NA SENTENÇA EXEQUENDA. CONDENAÇÃO DO LITISCONSORTE VITORIOSO A PAGAR HONORÁRIOS AO OUTRO LITISCONSORTE, TAMBÉM VITORIOSO. CIRCUNSTÂNCIA QUE FORA ABORDADA EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, NO PROCESSO ORIGINÁRIO E, NÃO OBSTANTE, MANTIDA PELA SENTENÇA. TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO PELA ESTREITA VIA DA EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.

1. A exceção de pré-executividade não é remédio jurídico adequado para modificar comando judicial que tenha transitado em julgado.

2. A condenação em honorários advocatícios consubstancia consectário da condenação principal, de modo que sua natureza deve seguir a natureza da sentença proferida, quanto ao objeto principal da lide.

Portanto, se a sentença que condena a honorários não enfrentou o mérito da ação principal, não tendo, por isso, aptidão para adquirir a eficácia de coisa julgada material, a parcela relativa a honorários também não adquire essa eficácia, sendo impossível impugná-la mediante ação rescisória. Mas se a sentença na qual a condenação a honorários foi estabelecida enfrentou o mérito da ação, tanto a condenação principal como o consectário adquirem a eficácia de coisa julgada, não comportando impugnação por exceção de pré-executividade.

3. Não se pode alegar que há mero erro material, passível de ser corrigido a qualquer tempo, em parcela da sentença que, abordada em embargos de declaração, foi objeto de esclarecimento expresso. Nessa circunstância, o suposto erro material se converte em erro de julgamento, devendo ser impugnado mediante o recurso cabível ou ação rescisória. Destarte, por maior que possa ser a estranheza causada pela condenação do corréu ao pagamento de honorários advocatícios ao seu litisconsorte em ação vencida por ambos, a exceção de pré-executividade não é o modo adequado de corrigir o suposto equívoco.

4. Recurso especial conhecido e improvido.”

(REsp 1299287/AM, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 26/06/2012).

“RECURSO ESPECIAL - EXECUÇÃO DE SENTENÇA - EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE - TRIBUNAL A QUO QUE, ACOLHENDO O INCIDENTE, EXTINGUE A EXPROPRIATÓRIA ANTE VÍCIO DE JULGAMENTO EXTRA PETITA CONTIDO NO TÍTULO JUDICIAL. INSURGÊNCIA DO EXEQUENTE

- 1. TEMA PERTINENTE A EVENTUAL EXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO DE FAZER E SUA POSSÍVEL CONVERSÃO EX OFFICIO EM PERDAS E DANOS E ARTS. 603, 604, 607 E 618, TODOS DO CPC, CARENTES DE PREQUESTIONAMENTO - INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211 DO STJ

- 2. **IMPOSSIBILIDADE DE O JUÍZO DA EXECUÇÃO, EM SEDE DE OBJEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE, NEGAR EFICÁCIA À SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO, SOB O FUNDAMENTO DE SUPOSTO JULGAMENTO ALÉM OU FORA DO PEDIDO HAVIDO NO ANTERIOR PROCESSO DE CONHECIMENTO - MÁCULAS ACOBERTADAS PELO MANTO DA COISA JULGADA MATERIAL - DISCUSSÃO A SER TRAVADA APENAS EM SEDE DE EVENTUAL AÇÃO RESCISÓRIA, OPORTUNIZANDO-SE A AMPLA DEFESA DA PARTE ADVERSA - MANIFESTA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 471 E 485 DO CPC**

- 3. CASO CONCRETO, ADEMAIS, EM QUE SOBREVEIO PROCESSO DE LIQUIDAÇÃO POR ARBITRAMENTO, COM A DEVIDA CITAÇÃO DOS DEVEDORES - AUSÊNCIA DA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO CONTRA A SENTENÇA DEFINIDORA DO QUANTUM DEBEATUR - NOVA PRECLUSÃO A RESPEITO DA OBRIGAÇÃO OBJETO DA EXECUÇÃO

- 4. RECURSO CONHECIDO PARCIALMENTE E PROVIDO, PARA REFORMAR O ACÓRDÃO RECORRIDO, DETERMINANDO-SE A CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO EXECUTIVO PERANTE O JUÍZO DE PRIMEIRO GRAU”.

(REsp 976598/SP, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 15/12/2011)

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PREVIDENCIÁRIO. PROCESSO CIVL. EXECUÇÃO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE OCORRIDA NO PROCESSO DE CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. COISA JULGADA.

1. De acordo com a jurisprudência deste Sodalício não há falar, em sede de execução, em nulidade ocorrida no processo de conhecimento, ainda que relativa à incompetência absoluta, tendo em conta coisa julgada.

2. Agravo regimental que se nega provimento.”

(AgR no Ag 120194/SP, Rel. Ministra MARIA THERZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 14/12/2011)

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. SENTENÇA. REFORMATIO IN PEJUS. TÍTULO EXECUTIVO. EXECUÇÃO. COISA JULGADA. REDISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. “Vícios, ainda que de ordem pública, ocorridos no processo de conhecimento, não têm o condão de transpor a autoridade da coisa julgada e irradiar efeitos na fase de execução.” (REsp 695.445/SP, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Quinta Turma, DJe 12/5/2008).

2. Não se afigura caracterizada a divergência jurisprudencial quando, além de ausente o necessário confronto analítico, não se verifica a semelhança entre as hipóteses confrontadas.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(AgRg no Ag 1343260/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 09/03/2011)

“PREVIDENCIÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. VÍCIO DE ORDEM PÚBLICA OCORRIDO NO PROCESSO DE CONHECIMENTO. TRANSMISSÃO À FASE EXECUTÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. COISA JULGADA. PRECEDENTES. NULIDADE AFASTADA. MATÉRIA SUSCITADA PELA PRIMEIRA VEZ EM MEMORIAIS. PRECLUSÃO. CAPACIDADE POSTULATÓRIA. PORTARIA MINISTERIAL. EFEITOS. JULGAMENTO EXTRA PETITA. OCORRÊNCIA. RECURSO PROVIDO.

1. Vícios, ainda que de ordem pública, ocorridos no processo de conhecimento, não têm o condão de transpor a autoridade da coisa julgada e irradiar efeitos na fase de execução. Precedentes.

(...)

JURISPRUDÊNCIA

6. *Recurso especial provido.*”

(REsp 695445/SP, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, QUINTA TURMA, julgado em 27/03/2008, DJe 12/05/2008)

“*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VÍCIOS NA SENTENÇA PROFERIDA NO PROCESSO DE CONHECIMENTO. INEXISTÊNCIA DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO NO ÂMBITO DE EXECUÇÃO DE SENTENÇA. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO À COISA JULGADA.*”

1. *Se existiu algum equívoco na condenação no processo de conhecimento, deveria o recorrente ter se insurgido naquela oportunidade. Não o fez, mantendo-se inerte até a execução da sentença.*

(...)

3. *Recurso especial improvido.*”

(REsp 397265/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2005, DJ 20/02/2006, p. 264)

“*RECURSO ESPECIAL. SERVIDOR. INEXIGIBILIDADE DE TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL. NULIDADE OCORRIDA NA FASE COGNITIVA. COISA JULGADA. INALTERABILIDADE. DISSENSO PRETORIANO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO.*”

- *Em sede de execução, é inadmissível a declaração de nulidade ocorrida em processo que já transitou em julgado, ainda que o vício seja de ordem pública.*

(...)

- *Recurso especial não conhecido.*”

(REsp 325732/RN, Rel. Ministro VICENTE LEAL, SEXTA TURMA, julgado em 06/09/2001, DJ 01/10/2001, p. 262)

Quanto à adequação da via da ação rescisória, cita-se, a título de exemplo:

“*AÇÃO RESCISÓRIA. DESCONSTITUIÇÃO DA DECISÃO MONOCRÁTICA QUE APRECIOU O PRÓPRIO MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL. CABIMENTO. JULGAMENTO EXTRA PETITA CARACTERIZADO. OFENSA LITERAL AO DISPOSTO NOS ARTS. 128 E 460 DO CPC.*”

(...)

3. *Esta Corte Superior consolidou orientação no sentido de se admitir ação rescisória fundada no inciso V do art. 485 do CPC, para desconstituir julgado pela demonstração da ocorrência de julgamento extra petita. Precedentes: AR 777/CE, Terceira Seção, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, DJU 06.08.07; AR .906/PR, Primeira Seção, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 02.08.2004; AR 799/RS, Terceira Seção, Rel. Ministro Gilson Dipp, DJ 19.06.2000.*

4. *Considera-se extra petita a decisão que aprecia pedido ou causa de pedir distintos daqueles apresentados pela parte postulante, isto é, aquela que confere provimento judicial sobre algo que não foi pedido.*

5. Na hipótese dos autos, resta evidenciado que a decisão que se postula rescindir incorreu em julgamento extra petita, violando, por conseguinte, o disposto no art. 128 e 460 do CPC, ao julgar questão diversa daquela submetida à sua apreciação, qual seja, a inclusão de expurgos inflacionários em precatório complementar, enquanto o pedido formulado no recurso especial referia-se à inclusão de expurgos inflacionários na liquidação de sentença, bem como ao termo inicial da incidência dos juros moratórios.

6. Pedido rescisório procedente.”

(AR 2955/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010)

“AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. SERVIDOR PÚBLICO. AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, INCISO V, DO CPC. MANDADO DE SEGURANÇA. DECISUM EXTRA PETITA. DEFENSOR PÚBLICO. CONTAGEM DE TEMPO DE SERVIÇO ANTERIOR À CRIAÇÃO DA CARREIRA. IMPOSSIBILIDADE. DATA DA POSSE REGISTRA INÍCIO DA CONTAGEM DE TEMPO NA CARREIRA.

1. Defeso ao magistrado decidir fora do pedido formulado pelo autor da demanda. Por conseguinte, a prestação jurisdicional que extrapolar os parâmetros estabelecidos pelos pedidos vertidos na petição inicial contraria o Ordenamento Jurídico pátrio, consequentemente passível de ação rescisória (arts. 2º; 128; 460; e 485, inciso V, todos do CPC).

(...)

5. Agravo regimental a que se nega provimento”.

(AgRg no REsp 742420/RS, Rel. Ministro CELSO LIMONGI (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/SP), SEXTA TURMA, julgado em 01/06/2010, DJe 21/06/2010)

“PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. JULGAMENTO EXTRA PETITA. OCORRÊNCIA. AUXÍLIO-ACIDENTE. RENDA MENSAL INICIAL. CÁLCULO. REMUNERAÇÃO VARIÁVEL. SÚMULA N.º 159 DO STJ.

1. Afrenta literal disposição de lei (arts. 128 e 460 do CPC), dando ensejo ao ajuizamento da ação rescisória, o acórdão que condenou a Autarquia Previdenciária em objeto diverso do demandado.

(...)3. Ação julgada procedente para, em *judicium rescindens*, cassar o acórdão rescindendo e, em *judicium rescisorium*, negar provimento ao recurso especial interposto pela Segurada.”

(AR 1741/SP, Rel. Ministra LAURITA VAZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 27/02/2008, DJe 28/03/2008)

Ou ainda: REsp 906740/MT, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/9207, DJ11/0207, p. 314; AR 121/SP, Rel. Ministro ALDIR PASARINHO JUNIOR, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 25/04207, DJ10/5207, p. 34; REsp 6490/MT, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 23/1204, DJ 13/204, p. 43;

JURISPRUDÊNCIA

AR 3/RJ, Rel. Ministro ILMAR GALVAO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08190, DJ 04/5192, p. 583.

Em decorrência das razões acima expendidas, cabe registrar que melhor entendimento registrou a sentença, ao revelar que:

“No caso, voto em questão foi expresso em determinar à lide aplicação da alíquota prevista na Resolução CIEX 2/79. É bem verdade que, em relação à matéria não houve pedido expresso na inicial, e nem em recurso. Manifestou-se, no então, Tribunal, em decisão que deveria ter sido atacada naqueles autos, na via dos embargos declaratórios. É bem verdade que a União recorreu da decisão, mas o recurso não chegou à superior instância.

Desta forma manifestação expressa no voto condutor é matéria de decisão daquele colegiado, não cabendo a este Juízo diferente entendimento, sob pena de ofender a estabilidade jurídica que o instituto visa preservar.

Por mais que concorde este Juízo que a manifestação do Tribunal ocorreu sem que a questão tenha expressamente sido trazida à discussão, não cabe, agora, a modificação de tal decisão.”

Com efeito, a pretensão executiva da Fazenda Pública, ao apurar diferença de crédito por considerar que a alíquota correta aplicável ao crédito-prêmio de IPI, na hipótese, é 15%, viola coisa julgada, além de confrontar expressa determinação normativa.

Isto porque a Primeira Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 80578/MG pacificou entendimento no sentido de que a alíquota de 28% para o cálculo do crédito-prêmio de IPI, prevista na Resolução CIEX 2/79, é legal.

A decisão em embargos de divergência unificou entendimento da Primeira e da Segunda Turmas desta Corte. Enquanto os ministros da Segunda consideravam legal aplicação da resolução, os da Primeira estendiam ao dispositivo a inconstitucionalidade declarada pelo STF dos Decretos-Lei n. 1724/79 e 1.894/81, porque teve origem em delegação de competência ao Ministro da Fazenda.

O colegiado firmou o entendimento prevalente na Segunda Turma, qual seja, o de que a resolução não decorre dos Decretos-Leis n. 1724/197 e 1.894/1981, declarados parcialmente inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), porquanto não foi expedida com base na delegação de poderes conferida ao Ministro de Estado da Fazenda pelos referidos Decretos-Leis, já que estes foram editados pelo Presidente da República em momento posterior, sendo, logicamente, inconcebível que um ato normativo secundário assente seu fundamento de valide em normas primárias que lhe sucedem.

O voto condutor ainda procuro destacar que a parcial inconstitucionalidade dos decretos não atingiu a disposição normativa que autorizava o Ministro da Fazenda majorar o crédito-prêmio de IPI.

Logo, consignou-se, assim, que a resolução não excedeu a alíquota máxima prevista no parágrafo 2º do artigo 2º do Decreto-Lei n. 491/96, mas apenas somou ao benefício a alíquota de idêntico incentivo fiscal concedido no âmbito do antigo ICM, com embasamento em diverso decretos-leis editados pela Presidência da República e, ainda, no Convênio ICM n. 1/97.

Em resumo, a Resolução CIEX n. 2/79 não aumentou alíquota do crédito-prêmio de IPI, mas apenas acrescentou a alíquota do crédito-prêmio do ICM, com base no Decreto-Lei n. 1586/7 e no Convênio ICM n. 1/79 e, por conseguinte, a afastar qualquer alegação de ilegalidade (inconstitucionalidade) da resolução.

A ementa do julgado:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS NO CÁLCULO DO BENEFÍCIO. RESOLUÇÃO CIEX N.º 02/79. VALIDADE.

1. O dissídio jurisprudencial está devidamente caracterizado, dada a similitude fática dos casos confrontados e as conclusões jurídicas absolutamente contrapostas.

2. Enquanto o acórdão embargado concluiu que o crédito-prêmio de IPI não pode ser calculado pelas alíquotas da Resolução CIEX n.º 02/79, já que esse ato normativo foi editado com base em delegação de competência declarada inconstitucional pela Suprema Corte (Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81), o aresto paradigma entendeu que nada há de ilegal ou inconstitucional com a Resolução CIEX n.º 02/79, cujas alíquotas devem ser utilizadas no cálculo do crédito-prêmio de IPI.

3. A tese adotada pelo aresto embargado - de que a Resolução CIEX n.º 02/79 não pode ser adotada para o cálculo do crédito-prêmio de IPI, já que originada de delegação de competência ao Ministro de Estado da Fazenda semelhante à que levou o Supremo a declarar a inconstitucionalidade parcial dos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81 - impressiona ao primeiro exame, mas não resiste a uma análise mais acurada sobre a origem dessa resolução, bem como dos precedentes do Supremo a respeito desses dois decretos-leis.

4. Deve prevalecer, portanto, a orientação firmada no paradigma por três razões assim resumidas: 4.1. Primeiramente, a Resolução CIEX n.º 02/79 não foi expedida com base na delegação de poderes conferida ao Ministro de Estado da Fazenda pelos Decretos-Leis 1.724/79 e 1.894/81, já que estes foram editados pelo Presidente da República em momento posterior, sendo logicamente inconcebível que um ato normativo secundário assente seu fundamento de validade em normas primárias que lhe sucedem.

4.2. Em segundo lugar, ainda que correta a tese fazendária - de que a Resolução CIEX n.º 02/79 tem por fundamento de validade os DLs 1.724/79 e 1.894/81 -, não se cogita da inconstitucionalidade da referida resolução, já que foi preservada, no julgamento do Supremo e na Resolução 71/05 do Senado Federal, a delegação de poderes ao Ministro da Fazenda para majorar o crédito-prêmio de IPI.

4.3. Por fim, examinando a cadeia “legislativa” que antecedeu a Resolução CIEX n.º 02/79, verifica-se que esse ato normativo sequer majorou o crédito-prêmio de IPI, mas apenas somou às alíquotas já previstas no Decreto-Lei 491/69 as alíquotas de incentivo à exportação análogo, concedido pelos Estados e intitulado crédito-prêmio de ICM, tudo com o beneplácito do Decreto-Lei 1.586/77 e do Convênio ICM n.º 01/79. Portanto, a unificação das alíquotas dos créditos-prêmios de IPI e de ICM tem origem na legislação primária federal, ou seja, decretos-leis do então Presidente da República e Convênios do extinto ICM firmados entre a União e os

JURISPRUDÊNCIA

Estados na vigência da Constituição anterior, de modo que não há de se cogitar a inconstitucionalidade da Resolução CIEX pelo simples fato de terem sido declarados inconstitucionais os DLs 1.724/79 e 1.894/81.

5. Embargos de divergência providos.

(EREsp 800578/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2011, DJe 25/03/2011)

Portanto, o recurso especial merece procedência neste ponto, para que se exclua da execução os valores constituídos com referência ao crédito-prêmio de IPI.

DA PRESCINDIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA

O título executivo abarca, ainda, valores referentes ao PIS, constituídos com base no conceito de receita bruta instituído pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9718/98, normativo considerado inconstitucional pelo STF.

Ao abordar o tema, Corte *a quo* reconheceu a viabilidade de prosseguimento da execução, com possibilidade do Fisco expurgar o excesso referente ao alargamento do conceito de faturamento. Vejamos:

“Base de Cálculo do PIS

Consoante disposto no tópico anterior, a compensação realizada pela embargante partiu de crédito indevido (crédito-prêmio do IPI em alíquota superior).

A SPRINGER alega a impossibilidade de incidência do PIS sobre receitas não oriundas da venda de bens e serviços, tendo em vista a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98.

O mérito da alegação não comporta maior aprofundamento nesta via. A embargante, nos autos do mandado de segurança n.º 1999.71.00.007273-4, obteve decisão favorável no Supremo Tribunal Federal (RE 392.447):

“O acórdão recorrido, ao proclamar a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da PIS e do PIS levada a efeito pelo art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, não se alinha à orientação recentemente fixada pelo Plenário deste Supremo Tribunal na apreciação dos RE 346.084, RE 357.950, RE 358.273 e RE 390.840 (rel. Min. Marco Aurélio, maioria, julgados em 09.11.2005). Naquela ocasião, prevaleceu o entendimento segundo o qual a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da Constituição de 1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98.

Ante o exposto, conheço deste recurso extraordinário e o provejo, para conceder a segurança.”

Ressalto que, quando da realização do procedimento fiscal e do ajuizamento do feito executivo, havia decisão desfavorável à SPRINGER. O acolhimento da pretensão no STF se deu apenas em 01.12.2005 (trânsito em julgado em 02.03.2006), conforme informação do site daquele Tribunal.

Por outro lado, a matéria não foi aprofundada na sentença, vez que o Juízo a quo o anulou o título por afronta à coisa julgada. Em relação à base de cálculo da PIS, limitou-se a asseverar:

“Em relação ao PIS sobre outras receitas, em que pese já anulado o título executivo, é entendimento deste Juízo a impossibilidade de cobrança de outras receitas sobre o PIS que não aquelas oriundas do faturamento.”

Logo, deve ser delimitada a base de cálculo de incidência do PIS, limitando-a ao conceito dado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 392.447, ou seja, excluindo os valores que não compõem o conceito de faturamento.

Assim, deverá a União retificar a CDA, recalculando o débito, e o juiz de 1º grau proceder na respectiva liquidação, se necessário, ou na fiscalização dos novos valores apurados”.

A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1115501/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 10.11.2010 (DJe 30.11.2010), pela sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/208 do STJ, consolidou entendimento segundo qual ulterior declaração de inconstitucionalidade de lei pode não macular exigibilidade do crédito tributário, porquanto eventual excesso contido no título pode ser expurgado, permitindo ao órgão fazendário o prosseguimento da execução pelo valor remanescente.

A propósito a ementa do referido julgado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA.

1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre

JURISPRUDÊNCIA

outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009).

3. *In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88.*

4. *O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito.*

5. *O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN (“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995.*

6. *Conseqüentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação posteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: “Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;*

(...) § 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

(...)” Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que

inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; (...).

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)” 7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC). 8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA).

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008”.

(REsp 1115501/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/11/2010, DJe 30/11/2010)

Assim, subsiste a presunção de liquidez e certeza do título executivo, devendo apenas, e possível, ser expurgado o valor cobrado a maior, com bem determinou o acórdão recorrido.

No mesmo sentido:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. CDA. NULIDADE. PIS E COFINS. ART. 3º, § 1º, DA LEI N. 9.718/98.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO. EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DE OFÍCIO. ART. 741, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE. FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA. ÔNUS DA PROVA.

1. O art. 741, parágrafo único, do CPC, ainda que se entenda aplicável também à execução fiscal, não autoriza o juiz a extinguir de ofício a execução, mas apenas faculta ao executado a possibilidade de defender-se, por meio de embargos, alegando a inexigibilidade do título em face de declaração de inconstitucionalidade emanada do Supremo.

2. A declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98, por si só, não atinge a liquidez e certeza da CDA. Prova disso está no fato de que, se o faturamento e a receita bruta do contribuinte forem equivalentes - o que ocorre quando o sujeito passivo tributário possui apenas receitas operacionais -, a declaração de inconstitucionalidade não produzirá qualquer efeito prático, nada havendo a retificar na certidão de dívida ativa, devendo a execução prosseguir normalmente.

3. Se o título executivo goza de presunção relativa de liquidez e certeza, e a simples declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98 não a contamina por si só, constitui ônus do executado, sempre por meio de embargos, demonstrar a inexigibilidade, ainda que parcial, da CDA.

JURISPRUDÊNCIA

4. Agravo regimental a que se nega provimento”.

(AgRg no REsp 1307548/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 12/03/2014)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. EXAME PREJUDICADO. EXECUÇÃO FISCAL. PIS E COFINS. ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NULIDADE DA CDA. INOCORRÊNCIA.

1. Prequestionada, ainda que implicitamente, a tese em torno dos dispositivos legais tidos por violados, acolhe-se o pedido alternativo de exame do mérito recursal e julga-se prejudicado o exame da questão acerca da alegada violação do art. 535, II, do CPC.

2. A jurisprudência desta Corte consolidou o entendimento de que a simples declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 não retira a liquidez e certeza da certidão de dívida ativa, sendo possível refazer a base de cálculo da exação por mero cálculo aritmético, devendo apenas ser expurgado o eventual excesso.

Inúmeros precedentes da Corte.

3. Cabe ao executado, diante da presunção e certeza do título executivo, à demonstração de eventual excesso. Precedentes.

4. Recurso especial provido.”

(REsp 1389558/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/08/2013, DJe 28/08/2013)

Desta forma, mantenho, no ponto, o acórdão regional por estar em conformidade com a jurisprudência desta Corte.

DOS HONORÁRIOS

Conforme se infere das razões acima expendidas, os embargos à execução fiscal merecem provimento para a exclusão dos valores albergados pela coisa julgada bem com do excesso decorrente do inconstitucional alargamento do conceito de renda bruta contido no art. 3º, § 1º, da Lei n. 9718/98, cabendo prosseguimento da ação de execução tão somente pelo valor remanescente, se existente.

A Primeira Seção do STJ reconhece que a base de cálculo dos honorários, quando acolhidos embargos à execução fiscal ou provida exceção de pré-executividade, deve ser o valor afastado com a procedência do pedido, incidindo, portanto, sobre o excesso apurado.

Neste sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. BASE DE CÁLCULO.

1. Em Embargos à Execução, a base de cálculo da verba honorária deve ser o valor afastado com a procedência do pedido, ou seja, o referente ao excesso de execução.

2. Agravo Regimental não provido”.

(AgRg no AREsp 218245/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012)

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. EMBARGOS. EXCESSO NÃO RECONHECIDO. CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

NÃO CABIMENTO. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.

1. *A condenação em honorários advocatícios, no direito pátrio, pauta-se pelo princípio da causalidade, ou seja, somente aquele que deu causa à demanda ou ao incidente processual é que deve arcar com as despesas deles decorrentes. A partir dessas premissas, verifica-se que os honorários advocatícios fixados em embargos à execução devem ter como base de cálculo o valor referente ao excesso de execução. Precedentes.*

(...)

3. *Agravo regimental não provido.*”

(AgRg no AREsp 62144/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 09/03/2012)

“*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS E DA TAXA SELIC. OFENSA À COISA JULGADA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. BASE DE CÁLCULO. VALOR REFERENTE AO EXCESSO DE EXECUÇÃO.*

(...)

3. *A base de cálculo dos honorários advocatícios, em embargos à execução, deve corresponder, necessariamente, ao montante alegado como excessivo.*

Agravo regimental improvido.”

(AgRg no REsp 1239463/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/04/2011, DJe 26/04/2011)

“*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. BASE DE CÁLCULO. EXCESSO DE EXECUÇÃO. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ.*

1. *Consoante a jurisprudência dominante no STJ, em se tratando de Embargos à Execução, a base de cálculo da verba honorária é o valor afastado com a procedência do pedido, ou seja, o montante correspondente ao excesso de execução.*

(...)

3. *Agravo Regimental não provido.*”

(AgRg no Ag 1108553/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2009, DJe 25/05/2009)

“*PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE ACOLHIDA. EXTINÇÃO PARCIAL DA EXECUÇÃO. CABIMENTO. ART. 20 DO CPC.*

1. *Nos termos do art. 20, caput, do CPC, o vencido será condenado a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios. Dessa forma, será sucumbente a parte que deu causa à instauração de uma relação processual indevida. No caso em questão, haja vista o caráter contencioso da exceção de pré-executividade, a qual foi acolhida integralmente para reconhecer a prescrição dos créditos tributários de cinco dos sete autos de infração executados, é devida a condenação do vencido ao pagamento de honorários advocatícios. Ademais, o trabalho realizado pelo causídico, quando do protocolo e do processamento da exceção de pré-executividade, deve ser retribuído.*

2. *Quanto ao percentual de fixação dos honorários, é cediço que o magistrado deve levar em consideração o caso concreto em face das circunstâncias previstas no art. 20, § 3º, do CPC, não estando adstrito a adotar os limites percentuais de 10% a 20%.*

JURISPRUDÊNCIA

3. Embargos de divergência providos para condenar o Município de Curitiba ao pagamento de honorários advocatícios fixados em 5% sobre o valor dos créditos prescritos.”

(REsp 1084875/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 09/04/2010)

“RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. APRECIÇÃO INTEGRAL DA CONTROVÉRSIA NA VIA DO REEXAME NECESSÁRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. EXCESSO DA EXECUÇÃO. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. Na hipótese em exame, o Tribunal de Justiça estadual, ainda que sucintamente, apreciou a demanda em sua integralidade, embora de maneira contrária à pretensão do recorrente, o que, por si só, não configura falta de prestação jurisdicional ou qualquer outro vício no julgado.

3. Este Superior Tribunal de Justiça consagra entendimento no sentido de que, em sede de embargos à execução, os honorários advocatícios devem ser calculados com base no valor da execução que foi afastado com a procedência dos embargos do devedor, ou seja, com base no valor referente ao excesso de execução.

4. Nesse sentido, bem delineou o Ministro Francisco Falcão, no julgamento do REsp 886.842/SP (1ª Turma, DJ de 18.12.2006), segundo o qual, “nos embargos à execução, os honorários advocatícios devem incidir sobre o excesso de execução, porquanto constitui este montante a própria parte procedente da ação”. Afirma, ademais, que, “nos embargos à execução, não há pretensão declaratória ou condenatória, mas de desconstituição da dívida exequenda, ou de parte dela. Dessarte, a fração desconstituída da dívida deve servir como base de incidência do percentual estipulado dos honorários”.

5. Recurso especial parcialmente provido, apenas para estabelecer como base de cálculo dos honorários advocatícios o valor relativo ao excesso de execução, mantendo-se, no entanto, o percentual já fixado no juízo de origem.”

(REsp 678319/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/08/2007, DJ 10/09/2007, p. 189)

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso especial, para excluir da execução os valores constituídos pela recusa do crédito-prêmio à alíquota de 28% e o excesso decorrente do inconstitucional alargamento do conceito de renda bruta contido no art. 3º, §1º, da Lei n. 9718/98, cabendo prosseguimento da ação de execução tão somente pelo valor remanescente, se existente. Fixos honorários em 1% sobre o excesso excluído da execução, nos termos do art. 20, §4º, do CPC, admitida a compensação (Súmula 306/STJ).

É com penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.240.636 -RS (2011/0044011-6)

VOTO

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Sr. Presidente, cumprimentos os advogados, pela sustentação oral, e também o Sr. Ministro Relator, pelo seu brilhante voto.

Li este processo e trata ele de uma situação bem peculiar, mas, efetivamente, convenci-me de que, não obstante a Apelação da empresa não tenha postulado a mudança da alíquota e tenha requerido apenas o afastamento da limitação temporal, não há dúvida, ante o que está transcrito a fl. 9 do voto do eminente Sr. Ministro Relator, relativamente a parte do acórdão de 2º Grau, de que se deve aplicar alíquota de 28%, da Resolução CIEX 02/79. Entendo que não se trata de julgamento *extra petita*. *Ultra petita* ou não, certo é que essa matéria, sim, precluiu. A Fazenda Nacional manteve-se inerte, ante o acórdão, não tomou qualquer providência, seja ajuizar uma ação rescisória, seja arguir esta questão, no processo de conhecimento.

De qualquer sorte, o Sr. Ministro Relator demonstra, no seu voto, que esta questão da Resolução CIEX 02/79, relativa à alíquota de 28%, já foi apreciada pela Primeira Seção deste Tribunal, em Embargos de Divergência, e foi considerada legal. Então, veja-se que esta empresa estaria sendo penalizada, ao não ter alíquota de 28%, por ter ingressado em Juízo. Ela seria única não se beneficiar dessa alíquota, em função disto, quando, na verdade, a matéria, meu ver, foi decidida em seu favor –pode tê-lo sido até *ultra petita* –, e assim, precluiu, pelo que deve ser respeitado decidido, em homenagem à segurança jurídica, que tem proteção constitucional.

Não tenho dúvida em acompanhar o eminente Sr. Ministro Relator, nos seus votos, em ambos os processos, ou seja, no REsp 1.240.636/RS e no REsp 1.226.074/RS.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2011/0044011-6 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.240.636 /RS

Números Origem: 206712036521 206712064061 20712025138 20712025140

PAUTA: 08/04/2014

JULGADO: 06/05/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro HUMBERTO MARTINS

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. DILTON CARLOS EDUARDO FRANÇA

Secretária

Bela. VALÉRIALVIM DUSI

JURISPRUDÊNCIA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SPRINGER CARIER LTDA
ADVOGADOS : ATHOS GUSMÃO CARNEIRO E OUTRO(S)
GUILHERME CEZAROTTI
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO -Dívida Ativa

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). LEONARDO GRECO, pela parte RECORRENTE: SPRINGER CARIER LTDA
Dr(a). CLÓVIS MONTEIRO FERREIRA NETO (PROCURAÇÃO “EX LEGIS”
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL), pela parte RECORRENTE: FAZENDA
NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbel Marques (Presidente) e Assuete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente justificadamente, o Sr. Ministro Og Fernandes.

(Ementa disponibilizada no DJe de 15.08.2014).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. VENDA INTERESTADUAL DE AÇÚCAR. SOLIDARIEDADE ENTRE O VENDEDOR E O COMPRADOR. INEXISTÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.959 - SP (2011/0272315-3)

RELATOR: MINISTRO ARI PARGENDLER
R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO HÁ RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO VENDEDOR, NA HIPÓTESE DE TREDESTINAÇÃO DE AÇÚCAR E/OU ÁLCOOL, SE REGULARMENTE VENDIDO E ENTREGUE AO TRANSPORTADOR. ART. 121, I E II DO CTN. ALEGAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EMERGENTE. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE

SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR O VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT DO CTN). PRECEDENTES: RESP. 302.897/SP; RESP. 34.347/SP; ERESP. 1.119.205/MG, AGRG NOS EDCL NO RESP. 991.063/AM E RESP. 1.305.856/SP. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Benedito Gonçalves, conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (voto-vista) os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima e Sérgio Kukina.

Brasília/DF, 16 de junho de 2014 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
MINISTRO RELATOR

RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.959 - SP (2011/0272315-3)

RELATÓRIO

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER (Relator):

Nos autos de embargos do devedor opostos à execução fiscal ajuizada pela Fazenda do Estado de São Paulo contra Usina Cerradinho Açúcar e Álcool S/A, a MM. Juíza de Direito Dra. Ligia Donati Cajon fez por julgá-los procedentes (e-stj, fl. 719/720).

A Sexta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, relator o Desembargador Oliveira Santos, reformou a sentença nos termos do acórdão assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. Venda de mercadoria a outro Estado da Federação, recolhido o ICMS pela alíquota interestadual. Autuação decorrente da ausência de prova de saída do território paulista, sujeitando o contribuinte à alíquota interna. Pretensão de se eximir da responsabilidade fiscal, porque a venda foi feita com a cláusula FOB, sendo o transportador o responsável pelo destino da mercadoria. INADMISSIBILIDADE. Cláusula que opera entre as partes, nada valendo perante o Fisco (art. 123, do CTN). Recursos providos “ (e-stj, fl. 784).

Opostos embargos de declaração (e-stj, fl. 792/796), foram rejeitados (e-stj, fl. 800/806).

Daí o presente recurso especial interposto por Usina Cerradinho Açúcar e Álcool S/A, com base no art. 105, III, *a e c*, da Constituição Federal, por violação dos arts. 121, I e II, e 137, I e II, do Código Tributário Nacional e do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.959 - SP (2011/0272315-3)

VOTO

EXMO. SR. MINISTRO ARI PARGENDLER (Relator):

1. Os autos dão conta de que Usina Cerradinho Açúcar e Álcool S/A, estabelecida no Estado de São Paulo, vendeu açúcar cristal para J. F. Comércio de Cerais Ltda., sediada no Estado do Mato Grosso.

O ICMS incidente sobre a operação foi calculado e pago pela alíquota interestadual de 7% (sete por cento).

Apurado que a mercadoria não chegou ao seu destino, o Fisco notificou Usina Cerradinho Açúcar e Álcool S/A a recolher a diferença de 11% para integralizar o valor do tributo devido à base da alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

A sentença de primeiro grau afastou a exigência fiscal, julgando procedentes os embargos do devedor opostos pela empresa, porque *“constatou-se que a venda foi realizada com cláusula ‘FOB’, responsabilizando a compradora pelo pagamento dos tributos. A despeito de, efetivamente, não poder a vendedora valer-se de tal cláusula para livrar-se do pagamento do tributo, o fato é que, na época da venda, a empresa do Mato Grosso era regular, adquiriu e pagou as mercadorias indicadas nas notas fiscais. Não pode a embargante responder pela falta de ordem no fisco do Mato Grosso, se é isso que ocorreu”* (e-stj, fl. 719/720).

O tribunal *a quo* reformou a sentença, julgando improcedentes os embargos do devedor, à base da seguinte motivação:

- a) *“Não comprovada a saída da mercadoria do território paulista presumir-se-á interna a operação, devendo o ICMS ser exigido com base na alíquota interna”* (e-stj, fl. 787);
- b) *“... a aplicação da cláusula FOB não exclui a responsabilidade do vendedor pela operação na forma declinada nas notas fiscais”* (e-stj, fl. 787);
- c) *“No que se refere à afirmada boa-fé, não se cogita aqui de dolo ou culpa, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional. A infração se consuma com a mera conduta, que efetivamente causou prejuízo ao erário público”* (e-stj, fl. 788/789); e
- d) *“...as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, inclusive as que modificam a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional”* (e-stj, fl. 789).

2. Na sessão de 11 de junho de 2013, em julgamento de que não participei, aquele de que trata o REsp nº 1.305.856, SP, relator o Ministro Benedito Gonçalves, a Turma decidiu que a Fazenda do Estado de São Paulo não pode exigir do vendedor a diferença entre a alíquota interna e a interestadual quando não comprovada a entrada da mercadoria no Estado a que ela se destinava (DJe, 26.06.2013).

Não obstante o respeito que se deve aos precedentes, sustentei, quando integrava a 2ª Turma, ponto de vista divergente, retratado na ementa do acórdão proferido no REsp nº 37.033, SP, a seguir transcrita:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DESCARACTERIZAÇÃO. CLÁUSULA FOB. A cláusula FOB opera entre as partes, exonerando o vendedor da responsabilidade pela entrega da mercadoria ao destinatário, nada valendo perante o Fisco (CTN, art. 123), que só homologa o pagamento do ICMS pela alíquota interestadual se a mercadoria

for entregue no estabelecimento do destinatário em outra unidade da Federação; não é a nota fiscal que define uma operação como interestadual, mas a transferência física da mercadoria de um Estado para outro. Recurso especial conhecido e provido” (DJ, 31.08. 1998).

À época dos fatos *sub judice* , o sujeito passivo da obrigação tributária, em se tratando de operação *interna* , recolhia o ICMS à base de 18% (dezoito por cento) do respectivo valor; se *interestadual* pagava o tributo à razão de 7% (sete por cento) do correspondente montante. Não tendo a mercadoria chegado ao destino, a diferença entre uma alíquota e outra é devida, valendo registrar que *“a empresa que figurava como destinatária, nos documentos fiscais emitidos pela autuada, não foi localizada e sua inscrição foi suspensa tendo deixado de apresentar informações econômico-fiscais desde 1990. As notas fiscais emitidas pela recorrente datam de 04.07.91 a 14.08.91”* (trecho do acórdão recorrido, fl. 785, o sublinhado não é do texto). Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial, negando-lhe provimento.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 05/11/2013

JULGADO: 05/11/2013

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

JURISPRUDÊNCIA

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. PAULO HENRIQUE PROCÓPIO FLORÊNCIO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Aguardam os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 18/03/2014

JULGADO: 18/03/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

Revista de Direito Tributário da APET

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 18/03/2014
20/03/2014

JULGADO:

Relator
Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

JURISPRUDÊNCIA

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:
“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 18/03/2014

JULGADO: 25/03/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

Revista de Direito Tributário da APET

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 03/04/2014
03/04/2014

JULGADO:

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 03/04/2014

JULGADO: 08/04/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DENISE VINCI TULIO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado para a sessão do dia 22.04.2014 por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Revista de Direito Tributário da APET

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 03/04/2014

JULGADO: 22/04/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1410959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 03/04/2014

JULGADO: 24/04/2014

JURISPRUDÊNCIA

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:
“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 06/05/2014

JULGADO: 06/05/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Revista de Direito Tributário da APET

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. FRANCISCO RODRIGUES DOS SANTOS SOBRINHO

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:
“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 06/05/2014

JULGADO: 08/05/2014

Relator
Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. JOSÉ ELAERES MARQUES TEIXEIRA

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

JURISPRUDÊNCIA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 06/05/2014

JULGADO: 13/05/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ROBERTO LUÍS OPPERMANN THOMÉ

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

Revista de Direito Tributário da APET

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:
“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 10/06/2014

JULGADO: 10/06/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ANA BORGES COELHO SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

JURISPRUDÊNCIA

“Adiado por indicação do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.”

RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.959 - SP (2011/0272315-3)

RELATOR : MINISTRO ARI PARGENDLER

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO HÁ RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO VENDEDOR, NA HIPÓTESE DE TREDESTINAÇÃO DE AÇÚCAR E/OU ÁLCOOL, SE REGULARMENTE VENDIDO E ENTREGUE AO TRANSPORTADOR. ART. 121, I E II DO CTN. ALEGAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EMERGENTE. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR O VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT DO CTN). PRECEDENTES: RESP. 302.897/SP; RESP. 34.347/SP; ERESP. 1.119.205/MG, AGRG NOS EDCL NO RESP. 991.063/AM E RESP. 1.305.856/SP. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Pedi vista destes autos para analisar com mais vagar e mais demorada reflexão o tema jurídico que neste processo se discute, o qual me pareceu – como certamente pareceu aos doutos julgadores deste Colegiado – da mais elevada importância, tanto que mereceu do ilustre Ministro ARI PARGENDLER, Relator, um voto de esmerada elaboração intelectual, como costumam ser, aliás, as manifestações de sua lavra sempre cuidadosa e sempre inspirada, o que o faz admirado e acatado pelos seus Pares e pelos vários integrantes da comunidade dos lidadores do Direito.

2. Os pontos que mais me chamaram a atenção foram magistral e percucientemente resumidos pelo eminente Relator, da seguinte forma, assinalando que se trata de Recurso Especial interposto por USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A, em adversidade a acórdão proferido pelo egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no qual se afirma que a venda de açúcar a comprador situado em outro Estado da Federação sujeita o contribuinte vendedor ao recolhimento do ICMS pela alíquota interna de 18% – não pela chamada alíquota interestadual, de 7% – *a não ser que comprove que a mercadoria foi efetivamente entregue no seu destino, fora dos limites territoriais do Estado de São Paulo.*

3. Asseverou-se, ainda, nesse venerando aresto paulista, que a responsabilidade fiscal do vendedor, em tal caso, não é afetada pela condição de ser a venda feita sob a cláusula FOB, porquanto – nos termos do julgado recorrido – tal cláusula opera somente entre as partes, nada valendo perante o Fisco (art. 123, do CTN); os Aclaratórios foram rejeitados, proclamando-se a inexistência de vícios no julgado, sublinhando-se, ademais, que o julgador não fica adstrito à fundamentação indicada pela parte recorrente.

4. O Recurso Especial foi apresentado com fundamento no art. 105, III, *a e c* da Constituição Federal, onde se alegou violação ao art. 535 do CPC, aos arts. 121, I e II, 137, II ambos do CTN e ao art. 155, I, § 2o. da CF, argumentando que (i) a recorrente não é a contribuinte

do ICMS, mas sim o comprador, que é contribuinte de fato; (ii) a recorrente é apenas a responsável tributária e, portanto, não é dela a responsabilidade de provar que a mercadoria, efetivamente, saiu do território paulista; (iii) a transação foi cabalmente comprovada em perícia judicial, reconhecendo-se até mesmo a boa-fé por parte da recorrente; e (iv) na década de 90, época das transações que originaram a autuação fiscal, não havia como a recorrente fiscalizar se sua mercadoria efetivamente atravessou a fronteira do Estado.

5. A Fazenda Estadual Paulista, ao contrarrazoar o Recurso Especial, sustentou que não houve o devido prequestionamento dos artigos apontados como violados, o que afasta o conhecimento do recurso, e necessidade de reexame de prova em sede de Recurso Raro, sendo tal pretensão impraticável na via eleita, ante o óbice da Súmula 7/STJ; sustentou, ainda, ausência de cotejo analítico para seguimento do recurso com fundamento na alínea c do art. 105, III da CF.

6. No mérito das contrarrazões, afirmou a Fazenda do Estado de São Paulo o seguinte:

Não há prova apta a atestar que o suposto destinatário retirou a mercadoria no estabelecimento da empresa e efetuou o correspondente pagamento.

Em contrapartida, consoante cópia dos autos do processo administrativo (fls. 78/362) restou demonstrado que o destinatário não recebeu as mercadorias; a compradora, LACERDA REPRESENTAÇÕES, sediada no Estado de Mato Grosso, notificada pelo Fisco Paulista, para que fornecesse documentos comprobatórios da realização da compra e venda, bem como da entrada da mercadoria naquele Estado, limitou-se a informar que REALIZOU A NEGOCIAÇÃO POR TELEFONE, não apresentando nenhum documento que comprovasse operação interestadual (fls. 31/132).

Em consulta ao Sistema de Controle de Transações Comerciais emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso, que traz a relação de ENTRADA de documentos fiscais, por REMETENTE, no período de 01/01/91 a 31/01/94, não foi encontrado nenhum documento fiscal para o contribuinte (no caso, a Recorrente).

A Recorrente sequer carregou cópias dos microfimes dos cheques eventualmente emitidos, para pagamento das operações, ou extratos bancários, como seria seu ônus (fls. 895).

7. Com esse rápido repasse do caso, espero haver resgatado a memória do julgamento já iniciado e interrompido pelo meu pedido de vista.

8. A autuação fiscal originária tem por suporte o fato de o açúcar vendido pela USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A não haver sido entregue nos seus destinos, não se sabendo que rumo tomou; ao ver do Fisco Paulista, isso é o quanto basta para exigir da empresa vendedora a parcela do tributo resultante da diferença entre a alíquota interna e a alíquota efetivamente aplicada.

9. No Juízo Primário, a USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A moveu Embargos à Execução, para impugnar os autos de infração e imposição de multa, em operações de venda de açúcar, fundamentando a tese recursal em três pilares: (i) é ilegal atribuir ao vendedor a responsabilidade tributária pela entrega de mercadorias a comprador de outro Estado da Federação, já que efetuou a venda com a cláusula FOB; (ii) por ter agido de boa-fé, não pode ser penalizado por desvio de conduta do comprador; e (iii) não ser ele o *contribuinte* da obrigação, mas apenas *responsável* tributário.

10. A pretensão foi bem sucedida no Primeiro Grau, mas o egrégio Tribunal do Estado de São Paulo, reformando a sentença, ao julgar o Recurso de Apelação, entendeu que, quando a

JURISPRUDÊNCIA

operação é declarada como interestadual, para obter a redução da alíquota, cabe ao contribuinte a prova da saída da mercadoria do território estadual, concluindo que, não provada cabalmente a natureza interestadual da operação, presume-se-a interna.

11. No Recurso Raro a USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A sustentou as relevantes matérias jurídicas que já foram reportadas no repasse do Relatório do douto Relator do presente recurso; este é, em exígua síntese, o resumo da demanda; passo ao voto.

12. Observa-se que aqui se discute *o importante tema da sujeição passiva tributária* e convém recordar que essa sujeição – ou a subordinação à exigência de pagamento de tributo – somente decorre de duas situações que se podem configurar, relativamente à sujeição, conforme se dispuser em lei: (i) a condição de *contribuinte* e (ii) a condição de *responsável*, sendo que cada uma dessas duas situações tem o seu perfil traçado em normas legais de hierarquia complementar (art. 121 do CTN).

13. A condição de *contribuinte* da obrigação principal (contraposta à noção de obrigação acessória) é de apreensão mais cômoda e mais fácil, porquanto o seu conceito normatizado é praticamente desenturvado de dúvidas: o art. 121, I do CTN define-o como aquele que *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador* ou, em outras palavras, aquele que *realiza no mundo empírico ou no universo dos fatos verificáveis (históricos ou concretos) o comportamento que a lei tributária válida e previamente define como gerador do dever jurídico de pagar tributos*.

14. De acordo com a linha de *realçada importância temática* que se confere ao assunto, cabe recordar as imperecíveis lições do Magistrado argentino e Professor DINO JARACH (1905-1996) no seu famoso livro *O Fato Imponível* (tradução de Dejalma de Campos, São Paulo, RT, 2004), no qual analisa com a maior profundidade o complexo *aspecto substantivo* do acontecimento (fato) que *justifica*, à luz singular do Direito Tributário, a exigência de qualquer exação, isolando-o de outros acontecimentos, ainda que juridicamente relevantes, mas que não se enquadram na moldura inextensível traçada nas leis tributárias.

15. Nesse sentido, as leis tributárias são *a proteção subjetiva dos indivíduos contra as exigências fiscais excessivas ou extravagantes* (desbordantes daquela moldura); essa orientação é também seguida pelo Professor GERALDO ATALIBA (1936-1995), no seu livro que todos conhecemos – *Hipótese de Incidência Tributária* (São Paulo, Malheiros, 2008) – contendo preciosas reflexões sobre esses necessários limites.

16. Pois bem; neste caso, tem-se como fora de dúvida que a USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A *não reveste a condição de contribuinte*, quanto à diferença da alíquota de ICMS, porque o correspondente fato gerador, praticado ou ocorrido no mundo empírico (a alegada trestinação da mercadoria vendida, que não chegou ao seu destino, fora dos limites estaduais paulistas) não lhe pode ser imputado *pessoal e diretamente* (art. 121, I do CTN), como realmente não o foi.

17. Mas cabe examinar, porém, se a USINA CERRADINHO, neste caso, em face daquela alegada trestinação, revestiria, a condição de *responsável tributário* (art. 121, II do CTN), que igualmente lhe atribuiria – se ocorrente – o dever jurídico de pagar o tributo pretendido pela Fazenda Paulista.

18. Na definição do art. 121, II do CTN (já citado) *responsável tributário* é aquele que, *sem revestir a condição de contribuinte*, seja *ex vi legis* obrigado a satisfazer o dever jurídico de pagar o tributo; a reflexão sobre o fundamento da emergência da responsabilidade

tributária – *de quem não reveste a condição de contribuinte* – pelo pagamento de tributos, mostra que essa responsabilidade pode decorrer de duas causas ou fontes diferentes:

(I) a primeira causa da responsabilidade tributária é a solidariedade, que deriva, por sua vez, de duas vertentes, a saber: (a) a presença de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (art. 124, I do CTN), e (b) a designação legal expressa (dessa responsabilidade), ainda que, por acaso, não ocorra o tal interesse comum (art. 124, II do CTN); (II) a segunda causa da responsabilidade tributária, imputável a quem não é contribuinte, será, sem dúvida alguma, o cometimento de infrações, apuradas em processo administrativo fiscal regular (art. 135 do CTN), em cuja seara não vigora a atribuição apenas objetiva, exigindo-se, ao contrário, o elemento moral ou subjetivo.

19. Comentando a primeira hipótese de solidariedade tributária (art. 124, I do CTN), diz o Professor HUGO DE BRITO MACHADO que ela decorre de *norma geral tributária, aplicável a todos os tributos, mas o seu alcance, todavia, tem sido posto em dúvida* (Comentários ao CTN, vol. II, São Paulo, Atlas, p. 460); e observa o respeitado mestre tributarista cearense que *a existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada*, alertando, porém, que *nem pode a lei dizer que há interesse comum nesta ou naquela situação, criando presunções* (op. cit., p. 464), até porque a lei tributária contempla *atos*.

20. Quanto à segunda hipótese de solidariedade tributária (art. 124, II do CTN), adverte o mesmo notável doutrinador que *à primeira vista, parece que o legislador tem a liberdade de designar quaisquer pessoas como solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo*, mas anota com destaque que *não é assim, porém, porque a interpretação dessa norma, como de qualquer norma jurídica, há de ser feita sem desconsideração do sistema em que encarta e especialmente das normas hierarquicamente superiores* (op. cit., p. 464).

21. Concluindo a sua lição, observa o notável jurista do Ceará que *não é permitido ao legislador atribuir responsabilidade tributária a quem não esteja, ainda que indiretamente, relacionado ao fato gerador da obrigação respectiva, mesmo que essa atribuição seja fundada no não cumprimento do dever jurídico por aquele a quem é feita* (op. cit., p. 466).

22. É bem verdade que, no caso de cometimento de infrações, *alvitra-se* a chamada (e abominável) *responsabilidade tributária objetiva*, que se ancoraria (no dizer dos que a sustentam) no art. 136 do CTN, *mas essa sugestão é absolutamente contrária aos princípios do Direito Público moderno e, em especial, ao sistema do CTN*, porquanto esse Código proclama, nos seus arts. 108, IV e 112, que a interpretação da lei tributária se fará com a aplicação da *equidade* e do princípio *in dubio pro contribuinte*, conforme já assinalou o preclaro Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI: *Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte, ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, inciso IV e 1123 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação a lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte* (REsp 494.080-RJ, DJU 16.11.04).

23. O insigne Ministro LUIZ FUX, ao analisar esse mesmo tema, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, consignou no seu voto, para asseverar a indispensabilidade do elemento subjetivo na conduta do obrigado tributário, o seguinte:

A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136,

do CTN, segundo o qual salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS (REsp 1.148.444-MG, DJe 27.04.2010).

24. Por conseguinte, não se detecta, neste caso, a presença dos elementos necessários à caracterização da condição de *responsável tributário*, imputável à USINA CERRADINHO, porquanto não lhe pode ser atribuída, de modo algum, a responsabilidade pela não chegada aos seus destinatários, da mercadoria que regularmente lhes vendeu. Como bem ressaltado pelo Juízo de Primeiro Grau, *apurou-se pela prova pericial realizada que a venda foi regular, com emissão de notas e preços que eram comercializados na época* (fls. 719).

25. Assim, não tendo efetivamente a USINA CERRADINHO praticado nenhuma infração tributária – *tanto que o Fisco Paulista nada lhe imputou, nesse sentido, e também sequer a autuou sob tal fundamento* – não há como atribuir-lhe, sem a demonstração da *necessária conduta ilícita*, a alegada responsabilidade pela dita infração (a mencionada tredestinação da mercadoria); a orientação de que, em casos assim, não surge a responsabilidade tributária, já foi adotada pelo egrégio STJ, pela voz dos seus mais eminentes julgadores.

26. Eis algumas manifestações, nas seguintes ementas, em que tal diretriz foi afirmada:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. QUEBRA DE DIFERIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE.

1. *Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso interno quanto à possibilidade de, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, responsabilizar o vendedor de boa-fé pelo pagamento do tributo.*

2. *In casu, não se discute a possibilidade de responsabilização do contribuinte (vendedor) pelo pagamento do tributo, em caráter supletivo, nos termos do art. 128 do CTN, mas se ele, ainda que agindo de boa-fé, pode responder por infração cometida pela empresa compradora. A responsabilidade por infrações está contemplada nos arts. 136 e seguintes do CTN. No entanto, a situação dos autos não se subsume a essas regras, na medida em que está claro que o vendedor, por ter sido considerado de boa-fé, não participou da fraude levada a efeito pela compradora (ausência de dolo) e nem detinha poderes para evitá-la (ausência de culpa).*

3. *O diferimento tributário não constituiu um benefício fiscal, até porque não há dispensa do pagamento do tributo (como ocorre com a isenção ou com a não incidência), mas técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos. Logo, por representar conveniência para o Estado, cabe a ele, exclusivamente, a fiscalização dessas operações. E nem poderia ser diferente, pois ao vendedor, que, via de regra, nessa modalidade de tributação, é pequeno produtor rural (de milho, na espécie), a lei não confere poderes para fiscalizar as atividades da empresa que adquire os seus produtos.*

4. *A responsabilização objetiva do vendedor de boa-fé, nesse caso, importa prática perversa, porquanto onera, de uma só vez e de surpresa, o elo mais frágil da cadeia produtiva que nada pôde fazer para evitar a infração cometida pela empresa adquirente. Além disso, deve ser sopesado que, embora o recolhimento do imposto seja realizado em uma etapa posterior, não se deve olvidar que o produtor rural, ao vender sua produção, certamente sofre os efeitos econômicos desse*

diferimento na composição do preço de sua mercadoria, na medida em que, via de regra, a exação postergada corresponde a um custo de produção a ser suportado pelo restante da cadeia produtiva.

5. *Dessa forma, na modalidade de diferimento, constatado que o vendedor agiu de boa-fé, entregando a mercadoria e emitindo a correspondente nota fiscal, não é possível imputar-lhe a responsabilidade tributária para o pagamento do tributo.*

6. *Embargos de divergência providos (REsp 1.119.205/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 08.11.2010).*

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. VENDA DE GADO. EMPRESA ADQUIRENTE. TRANSAÇÃO COMERCIAL. DECLARAÇÃO POSTERIOR DE INIDONEIDADE. BOA-FÉ DO ALIENANTE.

1. *Não compete ao vendedor perseguir o destino do produto alienado com o fim de constatar se o comprador foi o real destinatário. Deve apenas, no momento da transação, exigir a documentação necessária referente à idoneidade da contratante e, após aperfeiçoado o negócio, dar cumprimento ao objeto da obrigação.*

2. *Não é razoável, portanto, submeter o alienante à obrigação do recolhimento de tributos pela alegada falta do adquirente, pois não tem o dever jurídico de fiscalizar os atos e comportamentos dos compradores com quem comercializa suas mercadorias. Precedentes.*

3. *Recurso especial improvido (REsp 302.897/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJU 20.02.2006).*

Tributário. ICMS. Mercadoria Isenta (fertilizantes). Desvio da Destinação Pelo Adquirente. Exigência Fiscal Responsabilizando o Vendedor Para Recolhimento da Carga Tributária. Artigos 121, 124 e 176 CTN.

1. *A responsabilidade tributária deve corresponder ao descumprimento de um dever jurídico. Incontrovertido que, na operação de venda, foram cumpridas todas as exigências fiscais, órfã de lei, constitui delírio a exigência de perene fiscalização, pelo vendedor da destinação final da mercadoria adquirida pertencente ao comprador. É por ficção, a constituição de responsabilidade objetiva, atribuída depois do fato gerador, via oblíqua, desfigurando ou desconstituindo a isenção estabelecida legalmente.*

2. *Recurso provido (REsp 34.347/SP, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, DJU 19.06.1995).*

27. *Vale destacar, ainda, dois outros julgados desta Corte, proferidos em casos análogos ao presente:*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. ARTS. 118, II, E 123 DO CTN. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. AUTUAÇÃO FISCAL. ACÓRDÃO ESTADUAL CONSIGNA QUE SIMULAÇÃO ENSEJADORA DA AUTUAÇÃO NÃO FOI PROVADA PELO FISCO. REVISÃO DESSE ENTENDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. *Constatado que a Corte estadual empregou fundamentação suficiente para dirimir a controvérsia, dispensando, portanto, qualquer integração à compreensão do que fora por ela decidido, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC.*

2. *Os arts. 118, II, e 123 do CTN não foram apreciados pelo Tribunal de origem, carecendo o recurso especial, nesse particular, do requisito do prequestionamento (Súmula 211/STJ).*

JURISPRUDÊNCIA

3. A verificação acerca da existência do fato que ensejou a autuação fiscal, concernente à suposta participação da recorrida em fraude contra a Administração Tributária, mediante simulação de operação interestadual inexistente, pressupõe, necessariamente, o reexame do caderno fático-probatório, o que é inviável na instância especial ante o óbice da Súmula 7/STJ.

4. Agravo regimental não provido. Voto-vista acompanhando o voto do eminente relator (AgRg nos EDcl no REsp. 991.063/AM, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Relator para acórdão Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 12.06.2013).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VENDA DE COMBUSTÍVEL A OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. RECOLHIDO O ICMS PELA ALÍQUOTA INTERESTADUAL DE 7%. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 121, I E II, DO CTN. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II, DO CTN) OU CONDUTA INFRAACIONAL APTA A GERAR VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT, DO CTN). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

1. Analisa-se no presente feito a possibilidade de o Fisco paulista, sem investigar a boa-fé do vendedor, exigir dele o ICMS com base na alíquota interna, pelo fato de o produto vendido (álcool hidratado) não ter chegado regularmente a outra unidade da Federação (Bahia).

2. O principal fundamento utilizado pelo Tribunal de origem para manter a cobrança da alíquota interna consistiu no fato de que “[a] infração se consuma com a mera conduta, que efetivamente causou prejuízo ao erário público”.

3. Para explicar a imposição foi invocado o artigo 136 do CTN, como suporte da pretendida responsabilidade tributária. Todavia, o citado diploma legal é esclarecedor no sentido de que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável dos efeitos do ato. No caso concreto, todavia, o Fisco não conseguiu identificar o “agente ou responsável” da destinação diversa da mercadoria constante da Nota Fiscal.

4. No caso concreto, o Fisco paulista, em verdade, busca a tributação do ICMS, pela alíquota interna, em face de a mercadoria ter sido desviada de seu destino final, com possível venda no próprio Estado. No entanto, não conseguiu demonstrar que a recorrente tenha realizado essa operação fraudulenta, circunstância essa indispensável à caracterização do próprio sujeito passivo que praticou o fato econômico empregado na aplicação da alíquota interna.

5. É incontroverso que, na operação comercial, foram cumpridas todas as exigências fiscais, com a emissão das respectivas notas de venda. Nesse contexto, não há como exigir da vendedora outras provas, que a ela não incumbe; não bastando presumir a simulação quanto ao destino das mercadorias.

6. Recurso conhecido e provido para afastar a exigência fiscal de que a recorrente pague a diferença entre as alíquotas de ICMS incidente nas operações internas (REsp. 1.305.856/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.06.2013).

28. Em resumo, relativamente a esse aspecto do julgamento, o eventual conluio entre o transportador da mercadoria e os seus adquirentes – sem qualquer indício de participação ou ciência da USINA CERRADINHO – para trespasar os carregamentos de açúcar e/ou álcool, não há de refletir prejudicialmente na vendedora, dada a ausência de qualquer liame ou vínculo dessa empresa com o alegado *concilium fraudis*, por acaso envolvendo estranhos à vendedora, se fosse o caso.

29. Com essa fundamentação, pedindo vênia ao eminente Ministro Relator, conheço do Recurso Especial e dou-lhe provimento, para cassando o acórdão recorrido, restabelecer in

totum a Sentença monocrática, que julgou procedente os Embargos à Execução para declarar inexigível a dívida tributária inscrita sob o no. NL 23.936.

30. É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.959 - SP (2011/0272315-3) VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Sr. Presidente, levando em conta os aspectos de fato e os precedentes, peço vênua ao Sr. Ministro Ari Pargendler para acompanhar o voto divergente no sentido de dar provimento ao recurso especial.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.959 - SP (2011/0272315-3)

RELATOR: MINISTRO ARI PARGENDLER
RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A
ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

VOTO-VENCIDO

O SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Sr. Presidente, dizem que só não muda de opinião quem não a tem. Chegou o momento de mudar minha opinião sobre este processo. Aconteceu que, em um caso muito mencionado - o da Copersucar -, fiz oposição monocrática. Depois a discussão veio para pautar o processo, e acabei me convencendo de que havia uma ofensa ao CTN. Desde o início, entendi que essas cobranças ofendiam lei local, e aplicava-se a Súmula n. 280. Normalmente, em São Paulo havia verdadeiras operações, blitze tributárias para fazerem essas averiguações. Mas não é o caso para decidir.

Neste caso, além das questões fáticas, a empresa não estar localizada, que estão suspensas, para mim, por si só, peço máxima vênua para acompanhar o voto do Sr. Ministro Relator. Mas, ainda no tocante à cobrança - por isso digo que só não muda de opinião quem não a tem, e na Copersucar votei no sentido da solidariedade -, chama-me muito a atenção o precedente antigo da Segunda Turma, que a quantidade de votos que temos na matéria ainda merece talvez reflexão. Quando diz o Relator do Recurso Especial n. 37.033: "Não é a nota fiscal que define uma operação como interestadual, mas a transferência física da mercadoria de um Estado para o outro".

A questão fática notória é como os Estados fiscalizam nas fronteiras essas entradas de mercadorias. Separando os carros de passeio dos carros de carga, para fiscalizar a entrada ou a saída física dessas mercadorias?

Com esse rápido adendo, farei um estudo melhor de fundamentação, peço máxima vênua ao Relator para reformular meu voto que fiz no caso da Copersucar - até citado aqui em algum trecho no voto do Relator e também naquele caso do Ministro Teori Albino Zavascki, do qual fui voto-vencedor, e acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

JURISPRUDÊNCIA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2011/0272315-3 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.410.959 / SP

Números Origem: 1320120030185738 197472003918099540200991809954020098260000
9307865
994093634326 99409363432650001

PAUTA: 10/06/2014

JULGADO: 16/06/2014

Relator

Exmo. Sr. Ministro ARI PARGENDLER

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ROBERTO LUÍS OPPERMANN THOMÉ

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: USINA CERRADINHO AÇÚCAR E ÁLCOOL S/A

ADVOGADO: PASCOAL BELOTTI NETO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADORA: MÔNICA DE ALMEIDA MAGALHÃES SERRANO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS / Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Benedito Gonçalves, conheceu do recurso especial e deu-lhe provimento, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (voto-vista) os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima e Sérgio Kukina.

(Ementa publicada no Diário Eletrônico de 22/08/2014).

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA COLIGADA E DE ÁGIO FUNDADO NA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. INCORPORAÇÃO COM INDÍCIOS DE FRAUDE COM A FINALIDADE DE GERAÇÃO ARTIFICIAL DO ÁGIO, VISANDO FUTURAS AMORTIZAÇÕES E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSL. AUTUAÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0017237-12.2010.4.03.6100/SP 2010.61.00.017237-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES

APELANTE : LIBRA TERMINAL 35 S/A

ADVOGADO : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA e outro

APELADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

No. ORIG. : 00172371220104036100 25 Vt SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. SENTENÇA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. JULGAMENTO DENTRO DOS LIMITES DO PEDIDO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA AUTORIDADE IMPETRADA. AUSÊNCIA DE VÍNCULO COM O ATO IMPUGNADO. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA COLIGADA E DE ÁGIO FUNDADO NA EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (“GOODWILL”). INCORPORAÇÃO COM INDÍCIOS DE FRAUDE COM A FINALIDADE DE GERAÇÃO ARTIFICIAL DO ÁGIO, VISANDO FUTURAS AMORTIZAÇÕES E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSL. AUTUAÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE. DENEGACÃO DA SEGURANÇA.

1. Afasta-se o pedido de desistência da ação mandamental, bem como de renúncia ao direito sobre qual se funda a ação, já que o causídico não está habilitado a praticar referidos atos no processo, tendo em vista que as procurações acostadas aos autos não lhe conferem poderes expressos para esse fim.
2. Apelação contra a sentença que julgou pela ilegitimidade passiva da Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, denegou a segurança requerida para o fim de se cancelar os créditos tributários referentes ao IRPJ e CSLL.
3. A sentença apreciou adequadamente as questões postas em litígio, ainda que tenha adotado fundamento não cogitado pela impetrante.
4. O fato da impetrante ter concentrado seus argumentos na adequação contábil do seu procedimento - com nítida ênfase no aspecto formal da sua conduta - não impede o magistrado de joeirar outros aspectos jurídicos da lide.
5. É cediço que o processo civil brasileiro adota o princípio “iura novit curia”, segundo o qual o juiz deve conhecer o direito aplicável aos fatos que são levados ao seu escrutínio.
6. O exame dos autos revela que existe bastante homogeneidade dos fundamentos da sentença com as razões que foram adotadas pela fiscalização para glosar as amortizações feitas pela impetrante, através de ágio, com o fim de reduzir o pagamento de IRPJ e CSL.
7. Cumpre, ainda, manter a decisão de primeiro grau, na parte em que considerou parte ilegítima para figurar no polo passivo o Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em São Paulo.

JURISPRUDÊNCIA

8. O débito em questão ainda estava circunscrito ao âmbito da Receita Federal, sem qualquer encaminhamento para inscrição na Dívida Ativa da União, de modo que não havia razão para incluir aquela autoridade no polo passivo do mandado de segurança, nos termos das atribuições previstas no art. 12 da Lei Complementar n. 73/93.

9. É inegável que, do ponto de vista contábil, a impetrante respeitou os art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 (assim como os art. 385 e 385 do RIR/99), inclusive porque não havia impedimento, à época, para o aproveitamento de ágio entre empresas coligadas, controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico, vedação que somente passou a existir com a Lei 11.638/07.

10. No entanto, a questão trazida aos autos vai além do formalismo contábil, em função do princípio contábil da *primazia da essência sobre a forma*.

11. Sendo certo que a contabilização do ágio não exige, necessariamente, descaixe de recursos financeiros, não é menos certo que deve existir efetiva contribuição do investidor em qualquer espécie de bem suscetível de avaliação em dinheiro, de modo a conferir “fundamento econômico” ao ágio.

12. É indispensável que a integralização tenha ocorrido com base no valor real de mercado, o que não ocorre quando o “valor do negócio” é artificialmente estabelecido dentro do mesmo grupo econômico.

13. A entidade empresarial somente terá o direito de se apropriar de um ágio, para fins de amortização, quando isso verdadeiramente tiver representado um custo financeiro ou econômico para ela, segundo a sua interação com os agentes do mercado.

14. A autuação se afigura correta, pois tudo indica uma triangulação societária com a finalidade de criação artificial de ágio, para posterior amortização e de redução do IRPJ e da CSL, envolvendo empresas que tinham os mesmos controladores.

15. A fiscalização verificou que a operação contábil jamais implicou em qualquer desembolso ou investimento pela LTSA, tendo havido somente uma reavaliação de seus ativos, baseado em informações da própria interessada, com o único intuito de gerar despesas com a amortização do ágio, reduzindo ou eliminando o pagamento de IRPJ e CSL durante o período de amortizações mensais.

16. A elisão tributária somente tem lugar quando os benefícios legais são pautados em fatos reais.

17. Faltando esta veracidade, a elisão se convola em evasão fiscal, insuscetível de convalidação judicial.

18. Rejeitadas as alegações preliminares.

19. Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, rejeitar as alegações preliminares e, por maioria, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado, vencido o Desembargador Federal Nery Júnior, que lhe dava provimento.

São Paulo, 07 de agosto de 2014.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0017237-12.2010.4.03.6100/SP 2010.61.00.017237-1/SP
RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE : LIBRA TERMINAL 35 S/A
ADVOGADO : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA e outro
APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA
No. ORIG. : 00172371220104036100 25 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

Cuida-se de apelação contra a r. sentença de fls. 489/501 que julgou pela ilegitimidade passiva da Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, denegou a segurança requerida para o fim de se cancelar os créditos tributários referentes a IRPJ e CSLL apurados e exigidos em auto de infração originário do Processo Administrativo 18471.000.947/2006-33.

Em seu apelo (fls. 510/533), diz a impetrante LIBRA TERMINAL 35 S.A. (LIBRA) que a sentença deve ser anulada ou reformada.

Preliminarmente, entende a apelante que a sentença de primeiro grau contém julgamento “extra petita”, pois levou em consideração situação fática e de direito completamente diversa da que foi apresentada ao crivo do Poder Judiciário, detendo-se na questão da origem do ágio - em momento algum questionada pela fiscalização -, ao invés de apreciar a controvérsia que foi deduzida em juízo.

Entende, ainda, que o Procurador-Chefe da Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo detém legitimidade para figurar no polo passivo do mandado de segurança, eis que é a autoridade competente para a inscrição do débito em dívida ativa e a promoção de posterior execução judicial.

Quanto ao mérito, afirma que a exigência fiscal constitui afronta aos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 e aos art. 385 e 386 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), ao considerar indedutível no seu resultado dos anos-calendário 2001 e 2002 a parcela referente à *amortização do ágio* registrado em seu ativo permanente, o qual foi decorrente da incorporação da empresa ZBT Terminais Santos S.A.

Em suma, narra que a empresa Libra Terminal S.A. (LTSA) aderiu ao aumento do capital da empresa ZBT, mediante a integralização de ações da impetrante, o que motivou a contabilização de *reserva de ágio* na ZBT.

Posteriormente, em face da incorporação da ZBT pela impetrante, houve o *registro e amortização* do ágio contabilizado na ZBT, ágio que antes estava registrado na LTSA, e assim migrou à impetrante.

Sustenta que esta migração se fez através de procedimento contábil idôneo e abalizado, com observância aos ditames legais, em se tratando de amortização do valor de *ativo diferido*.

Diz que a despesa de amortização do ágio foi aproveitada entre os anos de 1999 e 2005, à proporção de 1/60, nos termos legais e contábeis.

Sublinha que o ágio amortizado já estava registrado na contabilidade da empresa LTSA e, portanto, não há que se cogitar da *geração* de ágio visualizada pelo juízo “a quo”, pois foi apenas transferido para a ZBT e depois absorvido pela impetrante.

JURISPRUDÊNCIA

Invoca a lisura dos registros contábeis atinentes à reorganização societária que promoveu com as empresas LTSA e ZBT, especialmente da incorporação que deu causa ao *aproveitamento da despesa de ágio* glosada pela fiscalização.

Ao final, pugna pela anulação da sentença ou, subsidiariamente, por sua reforma e concessão da segurança, em face de ambas as autoridades indicadas no polo passivo da ação.

Colacionou o parecer técnico de fls. 535/555, da autoria do Professor Eliseu Martins.

Contrarrazões às fls. 562/580.

A Procuradoria Regional da República opinou pelo não provimento da apelação (fls. 586/588). É o Relatório.

VOTO

Inicialmente, afastou o pedido de desistência da ação mandamental, bem como de renúncia ao direito sobre qual se funda a ação, já que o causídico não está habilitado a praticar referidos atos no processo, tendo em vista que as procurações acostadas aos autos não lhe conferem poderes expressos para esse fim.

Ainda em caráter prefacial, rejeitou a preliminar de nulidade da sentença, eis que lavrada em consonância com os art. 458 e 460 do Código de Processo Civil.

Com efeito, o douto julgador apreciou adequadamente as questões postas em litígio, ainda que tenha adotado fundamento não cogitado pela impetrante quando ela ajuizou o presente “mandamus”.

A demanda encontra a sua essência nos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 e nos art. 385 e 386 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)

O fato de a impetrante ter concentrado seus argumentos na adequação contábil do seu procedimento - com nítida ênfase no aspecto formal da sua conduta - não impede o magistrado de joeirar outros aspectos jurídicos da lide.

Neste ponto, é cediço que o processo civil brasileiro adota o princípio “iura novit curia”, segundo o qual o juiz deve conhecer o direito aplicável aos fatos que são levados ao seu escrutínio, não devendo se restringir aos aspectos legais que foram colocados expressamente pelo autor da ação.

Ademais, o processo se forma e se completa em torno da dialética entre as partes envolvidas, que obriga o juiz a conhecer de todos os argumentos e decidir os pleitos, segundo esta dinâmica.

E, no caso, ao decidir que a pretensão da impetrante não poderia ser acolhida, o magistrado acolheu o fundamento central da fiscalização, no sentido de que o ágio incorporado pela impetrante não era legítimo, visto que produzido de forma artificial no seio do mesmo grupo econômico.

O exame dos autos revela que existe bastante homogeneidade entre os fundamentos da sentença e as razões que foram adotadas pela fiscalização para glosar as amortizações feitas pela impetrante, através do citado ágio, com o fim de reduzir o pagamento de IRPJ e CSL.

Para confirmar tal assertiva, basta ver o teor do relatório da fiscalização (fls. 47/60) e das informações prestadas pelo Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (fls. 441/457).

Em sendo assim, não há motivo para anular a sentença, de forma que fica rejeitada esta alegação preliminar.

Cumpra, ainda, manter a decisão de primeiro grau na parte em que considerou parte ilegítima para figurar no polo passivo o Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em São Paulo.

Isso porque o débito em questão ainda estava circunscrito ao âmbito da Receita Federal, sem qualquer encaminhamento para inscrição na Dívida Ativa da União, de modo que não haveria razão para incluir aquela autoridade no polo passivo do mandado de segurança, segundo as atribuições previstas no art. 12 da Lei Complementar n. 73/93.

Assim, restam afastadas as questões preliminares arguidas pela impetrante na apelação.

Passo ao mérito.

A questão dos autos diz respeito à validade ou não do procedimento adotado pela impetrante, especificamente nos anos-calendário 2001 e 2002, quando promoveu a *amortização* de ágio registrado em sua contabilidade, para efeito de apuração do IRPJ e da CSL, após ter incorporado sua coligada ZBT Terminais Santos S.A. (ZBT).

Sabe-se que a legislação tributária e a ciência contábil possibilitam que sejam deduzidas da base de cálculo dos citados tributos algumas *despesas* como a depreciação de bens do ativo permanente e o ágio pago na realização de investimentos em outras empresas (v.g., ágio decorrente de “mais valia”, ágio por “Goodwill”, etc.).

Para tanto, obviamente, devem ser respeitadas as prescrições legais acerca de tais amortizações. No caso dos autos, trata-se do ágio pago em função da *expectativa de rentabilidade futura* da empresa investida, internacionalmente conhecido como “Goodwill”, em que o investidor concorda em pagar pelas ações ou quotas da entidade investida um valor superior ao seu patrimônio líquido (valor contábil ou patrimonial).

Tratando-se de um *sobrepço* pago pelo investidor, usualmente ele terá a possibilidade de amortizá-lo dos lucros que eventualmente venha a obter na empresa investida, até que seu investimento (leia-se, “ágio”) chegue à exaustão, se isso um dia chegar a acontecer.

É o que nos ensinam MARCEL MELHEM e MICHEL MELHEM (In *Ágio na incorporação...* Revista de Estudos Tributários, n. 73, Maio-Jun/2010, p. 101):

Sendo permitida a amortização do ágio (em alguns casos), isso traz um resultado positivo para as empresas que apuram seus impostos pelo regime do lucro real, uma vez que a contrapartida da amortização do ágio é uma despesa dedutível (grifei) para fins de Imposto de Renda e contribuição social. Sendo uma despesa (grifei), o lucro tributável é reduzido e, via de consequência, diminui-se o valor de ambos os tributos.

De acordo com SÉRGIO IUDÍCIBUS, em circunstâncias normais, a amortização do ágio é feita pelo *Regime de Caixa* ou então pelo *Regime de Competência* (In *Contabilidade introdutória...* 11. ed. São Paulo, Atlas, 2010, pp. 239/240).

No primeiro caso, a amortização ocorre quando os lucros são efetivamente recebidos pela investidora, deles sendo deduzidas, paulatinamente, parcelas do ágio anteriormente pago, de forma a reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Já na segunda hipótese, a amortização é feita pelo chamado *método da equivalência patrimonial*, quando a investidora deve registrar sua parte no lucro da investida assim que esta o obtiver e não quando os dividendos forem distribuídos aos sócios.

Em ambos os casos, a amortização pressupõe a apuração de lucro pela entidade investida, em que parte deles será atribuída à empresa investidora, na proporção de sua participação societária.

JURISPRUDÊNCIA

Todavia - e isso muito interessa aos autos -, diz aquele mesmo autor (ob. cit., p. 261) que a legislação também pode proporcionar uma forma de *amortização sistemática* do ágio, por um período máximo de tempo, previamente estabelecido, ao invés de seguir aqueles modelos normalmente observados.

Foi o que ocorreu no caso em discussão, em que a amortização do ágio passou a ser permitida em 60 (sessenta) meses, à proporção de 1/60 por mês - *independentemente da apuração de lucro na empresa investida, diga-se de passagem* -, nos termos dos art. 7º, III, e 8º, da Lei 9.532/97, com a redação da Lei 9.718/98:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “c” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração:

(...)

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Segundo ROLIM e FONSECA (Apud MELHEM, ob. cit., p. 110), tal forma de amortização sistemática do ágio teve o propósito, não oficialmente declarado no respectivo texto legal, de fomentar o chamado “Programa Nacional de Desestatização” do Governo Federal:

“A justificativa para a criação do incentivo fiscal de amortização do ágio em operações de incorporação, fusão e cisão encontra-se descrita na Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.602, que deu origem à Lei 9.532/97... Realmente a justificativa acima não condiz com a racionalidade econômica do tratamento do ganho de capital e da sua mobilidade dentro do contexto de justificativa econômica tal como o da rentabilidade futura. Sabe-se também que outro motivo para a criação dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/1997, ainda que não expressamente mencionado na Exposição de Motivo, foi o de fomentar o chamado “Programa Nacional de Desestatização” do Governo Federal. Em outras palavras, o Governo buscou tornar os investimentos estatais mais interessantes para os potenciais investidores, na medida em que os eventuais ágios pagos nos leilões de privatização de estatais pudessem ser deduzidos fiscalmente na apuração do Imposto de Renda e da CSL desses investidores...”

A meu ver, tratou-se de medida legal temerária, do ponto de vista fiscal, pois, ao se permitir a amortização do ágio sem a necessidade de apurar lucro na entidade investida e sem qualquer restrição ao investimento em empresas do mesmo grupo econômico, possibilitou-se a criação de “ágio fictício” através de sofisticados procedimentos contábeis.

Em outras palavras, a citada lei estabeleceu uma tênue linha entre a “elisão tributária” e a “evasão fiscal”, somente identificável com a análise das circunstâncias concretas de cada operação.

Voltando ao caso dos autos, não se nega que, do ponto de vista contábil, a impetrante respeitou os art. 7º e 8º da Lei 9.532/97 (assim como os art. 385 e 386 do RIR/99), inclusive porque, à época, não existia óbice legal ao aproveitamento de ágio entre empresas coligadas, controladas ou integrantes do mesmo grupo econômico, vedação que somente passou a existir com a Lei 11.638/07.

Todavia, a questão trazida aos autos vai muito além do formalismo contábil, pois também há que se ter em mente o princípio contábil da *primazia da essência sobre a forma*.

Embora negligenciado em determinadas épocas, tal princípio sempre foi prestigiado pelas orientações do *International Accounting Standards Board* (IASB), a mais importante fonte de princípios, convenções e regras contábeis do planeta.

Vale citar, mais uma vez, o magistério de SÉRGIO IUDÍCIBUS (In *Manual de contabilidade societária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 31), segundo o qual a *primazia da essência sobre a forma* é uma bandeira levada quase ao extremo pelo IASB e recebeu maior aderência no *Pronunciamento Conceitual Básico* do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pelo Conselho Federal de Contabilidade em 07.10.2005.

No presente caso, temos em conta que o parecer do Professor Eliseu Martins, anexo à apelação (fls. 535/555), assevera que o procedimento adotado pela impetrante observou as regras e procedimentos contábeis agasalhados pela nossa legislação.

Contradizendo a sentença de primeiro grau em relevante aspecto, diz o citado professor que não é correto afirmar “*que somente pode ser contabilizado ágio quando ocorrer o efetivo desengaixe de recursos financeiros para a aquisição de um investimento*” (fls. 538).

De modo algum discordamos da afirmação do prestigiado professor da FEA/USP e da FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras FEA/USP.

O ágio pode, realmente, ser contabilizado sem que haja desengaixe direto de recursos financeiros pelo investidor.

Com efeito, a aquisição acionária pode ser feita através de outras formas de integralização, como o oferecimento de bens ou ações, a assunção de passivos, emissão e entrega de instrumentos de capital ou o conjunto combinado de mais um dos tipos de contraprestação (cf. IUDÍCIBUS, ob. cit., p. 484).

Sendo certo que a contabilização do ágio não exige, necessariamente, desengaixe direto de recursos financeiros, não é menos certo que deve existir efetiva contribuição do investidor em qualquer espécie de bem suscetível de avaliação em dinheiro, como reconhece, em seu parecer, o próprio Professor Eliseu Martins, ancorado no art. 7º da Lei 6.404/76 (fls. 539/541).

A aquisição do ágio, por meio de investimento em outra companhia, pode ser feita, sem dúvida, através da integralização de ações, como se deu no caso dos autos.

No entanto, é indispensável que a integralização tenha ocorrido com base no valor real de mercado, o que não ocorre quando o “valor do negócio” é artificialmente estabelecido dentro do mesmo grupo econômico.

Trata-se de premissa que alguns denominam “*fundamento econômico*” do ágio pago em função da *expectativa de rentabilidade futura* da empresa investida (“*Goodwill*”).

Oportuno mencionar que o *caput* do art. 14 da Instrução CVM n. 247, de 27 de março de 1996 (DOU de 29.03.1996), que levava em conta os padrões internacionais de contabilidade (cf. MELHEM, ob. cit., p. 104), já explicitava que o ágio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deveria indicar o seu “*fundamento econômico*”, a saber:

Art. 14. O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou.

Assim, a entidade empresarial somente terá o direito de se apropriar de um ágio, para fins de amortização, quando isso verdadeiramente tiver representado um custo financeiro ou econômico para ela, segundo a sua interação com os agentes do mercado.

Neste sentido, o magistério de SÉRGIO IUDÍCIBUS, em obra da qual participa também o Professor Eliseu Martins (In *Contabilidade...*, p. 261/262):

“Uma condição para que tais elementos (ativos intangíveis), que representam direitos de seus possuidores, possam figurar no ativo de uma entidade, e, portanto, estejam em condições de serem amortizados, é que tenham sido adquiridos de terceiros ou, se produzidos pela entidade, tenham seu custo muito bem identificado”.

“Esse custo é que será amortizado periodicamente até seu inteiro desaparecimento. Dessa maneira, uma patente relativa a um invento feito pela própria empresa sem custo identificado ou que tenha sido recebido gratuitamente de inventor, embora possa ter um valor venal, não figura no patrimônio da mesma e, consequentemente, não é suscetível de amortização”.

Mais à frente (pp. 486 e 493), na mesma obra, diz o citado professor sobre a premissa quase imprescindível, para a contabilização do ágio, da combinação de negócios entre *partes independentes*:

“Considerando a essência econômica da operação, em verdade, a mudança na base de avaliação dos ativos e passivos da entidade combinada só se justifica cabalmente quando da alteração do bloco de controle acionário (alteração do controlador), envolvendo arranjos negociados entre partes independentes (...). Portanto, não deveria, em princípio, ser alterada a base de avaliação do conjunto de ativos líquidos, mesmo que esse conjunto constitua um negócio nos termos da norma e/ou que o percentual de participação tenha sido alterado. O motivo é simples: antes e depois da operação o conjunto de ativos líquidos continua sob controle da mesma entidade”.

“Como visto até aqui, as operações de fusão, cisão e incorporação, quando não envolvem a mudança de controle acionário, devem ser reconhecidas contabilmente sem que haja alteração nos valores registrados dos ativos e passivos considerados”.

Na mesma direção aponta a lição de JOSÉ CARLOS MARION (In *Contabilidade empresarial*. 16 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012, pp. 362-363), ao observar que o ágio decorrente de “*Goodwill*” somente pode ser contabilizado se houver *segurança em sua mensuração*, in verbis: *‘Goodwill’ é uma espécie de ágio, de um valor agregado que tem a empresa em função da lealdade dos clientes, da imagem, da reputação, do nome da empresa, da marca de seus produtos, do ponto comercial, de patentes registradas, de direitos autorais, de direitos exclusivos de comercialização, de treinamento e habilidade de funcionários etc.. Um ativo intangível deve ser reconhecido no balanço se, e apenas se:*

a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo sejam gerados em favor de outra entidade;

b) o custo do ativo puder ser mensurado com segurança; e c) for identificável e separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado.

Das lições transcritas, percebe-se que somente em situações muito peculiares, objetivas e com comprovado *fundamento econômico* poderia ser admitido ágio por expectativa de rentabilidade entre empresas do mesmo grupo econômico, o que, “*permissa venia*”, não ocorre no presente caso.

Isso porque o preço de mercado se forma com a interação dos seus agentes e das suas expectativas, sob a influência de fatores econômicos, políticos, sociais e tecnológicos que possam interferir neste processo, o que, em última análise, contribui para legitimar este preço.

A efetiva contribuição do mercado é premissa indispensável para que haja segurança de todos aqueles que, de alguma forma, terão algum tipo de relação jurídica ou econômica com o detentor do ágio.

Parece-nos evidente que, por mais verossímil seja a expectativa da rentabilidade futura de uma empresa, não pode ela própria arbitrar esta expectativa e incrementar o seu valor perante o mercado.

No presente caso, a impetrante entende que a fiscalização foi arbitrária e agiu com afronta aos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97, quando glosou os valores amortizados por ela nos anos-calendário de 2001 e 2002, inclusive porque não teria feito o mesmo em relação aos anos-calendário de 1999 e 2000, nem em relação a 2003 e seguintes.

Parece-nos que, tendo sido lavrado o auto de infração em 2006 (fls. 47/60), as amortizações promovidas nos anos de 1999 e 2000 estariam atingidas pela decadência (art. 173 do CTN), podendo esta ser a explicação para a autuação ocorrer somente a partir do ano-calendário de 2001, de forma que não se vislumbra qualquer incoerência na atuação fiscal.

Quanto ao mais, a autuação se afigura correta, pois tudo indica uma triangulação societária com a finalidade de criação artificial de ágio, para posterior amortização e redução do IRPJ e da CSL, envolvendo empresas que tinham os mesmos controladores (Gonçalo Borges de Torrealba, Álvaro Marques Canoilas Filho e Libra Terminais S.A).

Em outras palavras, ocorreu a geração de ágio entre empresas do mesmo grupo, mas sem qualquer fundamento econômico.

A citada triangulação societária ocorreu entre a impetrante LIBRA TERMINAL 35 S.A. (LIBRA), a empresa LIBRA TERMINAIS S.A. (LTSA) e a efêmera ZBT TERMINAIS SANTOS S.A. (ZBT).

Segundo apurou a fiscalização, a LTSA detinha 3.849.970 ações da LIBRA.

Em 01 de junho de 1998, foi constituída a empresa ZBT, com o capital social de R\$ 1.000,00 (mil reais), dividido em mil ações, com valor unitário de R\$ 1,00 (um real), sendo que 999 ações pertenciam a Gonçalo Borges de Torrealba e uma ação pertencia a Ronaldo Borges.

Pouco mais de dois meses depois, em 05 de agosto de 1998, a Assembleia Geral da ZBT aprovou o aumento de capital mediante a integralização de bens dos respectivos subscritores. Na mesma data, foi registrada na conta de investimento da ZBT a integralização de capital pela LTSA, que contribuiu com as citadas 3.849.970 ações da LIBRA, ora impetrante, a um valor total de R\$ 123.157.000,00 (cento e vinte três milhões, cento e cinquenta e sete mil reais).

JURISPRUDÊNCIA

Tal registro levou a crédito da conta “Capital” o valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e a crédito da conta “Reserva de Ágio” o valor de R\$ 122.157.000,00 (cento e vinte dois milhões, cento e cinquenta e sete mil reais).

Portanto, entendeu-se que as ações da impetrante tinham o valor de mercado de R\$ 123.157.000,00, dos quais correspondia a ágio o montante de R\$ 122.157.000,00, passível de amortização periódica, pela ZBT, nos termos dos art. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Ocorre que a fiscalização verificou que esta integralização foi a única movimentação no Livro Diário da ZBT, a qual, no dia seguinte, em 06 de agosto de 1998, foi extinta e incorporada pela impetrante.

Percebe-se, pois, que as ações da impetrante foram atribuídas à coligada LTSA, que as transferiu à outra coligada ZBT, que acabou rapidamente incorporada pela impetrante, levando consigo um generoso ágio no valor de R\$ 122.157.000,00.

A impetrante procedeu conforme as regras contábeis e também registrou aquele valor na conta “Reserva de Ágio”, passando a amortizá-lo no ano-base de 1999, à uma razão de R\$ 1.420.747,23 por mês (R\$ 17.047.266,16 ao ano), com a correspondente redução da base tributável do IRPJ e da CSL, que culminou glosada pela fiscalização.

Do ponto de vista contábil, não há qualquer reparo na conduta da impetrante.

No entanto, há vários indícios da criação artificial de ágio, a começar pelo fato das aquisições ocorrerem entre empresas que tinham os mesmos controladores, o que somente pode ser admitido em situações excepcionais e diante da cabal demonstração do “custo efetivo do ágio”. Conforme já observado, não ficou razoavelmente justificado o “fundamento econômico” do ágio.

Ficou evidente que a ZBT foi constituída somente para servir como veículo transitório das ações da impetrante, antes que retornassem a ela com ágio de proporções fenomenais.

A fiscalização verificou que a operação contábil jamais implicou em qualquer desembolso ou investimento pela LTSA, tendo havido somente uma reavaliação de seus ativos, com o único intuito de gerar despesas com a amortização do ágio, reduzindo ou eliminando o pagamento de IRPJ e CSL durante o período de amortizações mensais.

Poder-se-ia objetar que a reavaliação dos ativos pela DEC ASSESSORIAS REUNIDAS ocorreu com base em laudos elaborados pela empresa KPMG CORPORATE FINANCE LTDA (fls. 375).

Ocorre que a KPMG (fls. 378/408), ao avaliar que a LTSA detinha ações com valor de mercado de R\$ 123.157.000,00, foi categórica em afirmar que *“não se constituiu em uma auditoria das informações financeiras ou outras informações contidas nesse relatório”* e que ele estava baseado substancialmente em *“premissas e informações fornecidas e projetadas pela própria administração da companhia”* (fls. 381).

Portanto, não se verificaram circunstâncias objetivas, concretas e seguras para a reavaliação dos ativos da LTSA, que englobavam as ações da impetrante, posteriormente oferecidas em integralização para aumento do capital da efêmera ZBT.

Quando mais por se tratar de operações entre empresas do mesmo grupo, o surgimento do ágio somente poderia ser admitido se houvesse um laudo minucioso e independente sobre todos os ativos da empresa emissora das ações, levando em conta seu relacionamento com clientes, preços praticados no mercado, expectativas da colocação de seus produtos e serviços, etc., sempre com base em informações do próprio mercado.

No caso, houve apenas um laudo de relativa simplicidade, baseado em informações fornecidas pela própria interessada, que não pode ser admitido como *fundamento econômico* para justificar o “Goodwill”.

Importante mencionar que em momento algum a impetrante rebateu ou elidiu os fatos narrados pela fiscalização.

Limitou-se a redarguir que seu procedimento contábil foi escorreito e, assim, no seu entender, incensurável.

Todavia, os fatos revelados pelos autos deixam evidente que as operações contábeis da impetrante não são verossímeis e colidem frontalmente com o princípio da *primazia da essência sobre a forma*.

A elisão tributária somente tem lugar quando os benefícios legais são pautados em fatos reais.

Faltando esta veracidade, a operação se convola em evasão fiscal, insuscetível de convalidação judicial.

Neste cenário, a dita sentença de primeiro grau deve ser integralmente mantida, preservando-se, em consequência, os atos emanados da fiscalização.

Ante o exposto, voto por rejeitar as alegações preliminares e, no mérito, negar provimento à apelação.

RUBENS CALIXTO

Juiz Federal Relator

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0017237-12.2010.4.03.6100/SP 2010.61.00.017237-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal MÁRCIO MORAES

APELANTE : LIBRA TERMINAL 35 S/A

ADVOGADO : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA e outro

APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

No. ORIG. : 00172371220104036100 25 Vr SAO PAULO/SP

DECLARAÇÃO DE VOTO

Em mãos, apelação interposta pela impetrante contra sentença que pronunciou a ilegitimidade passiva da Procuradoria da Fazenda Nacional e denegou a ordem pleiteada em face do Delegado da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (DERAT), em mandado de segurança cujo objeto é o cancelamento dos créditos tributários referentes a IRPJ e CSLL apurados e exigidos em auto de infração originário do Processo Administrativo 18471.000.947/2006-33.

Alega a impetrante que exigência decorre de auto de infração que considerou como não dedutíveis no resultado dos anos-calendários 2001 e 2002 as parcelas referentes à amortização do ágio registrado no ativo permanente da impetrante, o qual teve como contrapartida uma reserva de ágio gerada em 6/8/1998, por ocasião da incorporação pela impetrante, da empresa ZBT Terminais Santos S/A.

Pretende a apelante a nulidade da r. sentença, por ter incorrido em julgamento *extra petita*, ou a sua reforma, para que seja reconhecida a legitimidade passiva do Procurador-Chefe da

JURISPRUDÊNCIA

Procuradoria da Fazenda Nacional em São Paulo e concedida a ordem em relação a ambas as autoridades impetradas, com vistas ao cancelamento dos créditos tributários.

Iniciado o julgamento, o e. Relator proferiu voto negando provimento à apelação da autora, no que foi acompanhado pelo e. Juiz Federal Convocado Ciro Brandani.

Com a devida *venia*, passo a expor as razões do voto divergente.

Cinge-se a controvérsia à higidez do auto de infração lavrado em razão de glosa de amortização de ágio registrado no ativo permanente da empresa apelante, gerado a partir da incorporação da empresa ZBT Terminais Santos S/A.

A Fazenda Nacional considerou o ágio em testilha não seria dedutível da base de cálculo do IRPJ e CSLL, por não ter se convencido da existência de efetiva *expectativa de rentabilidade futura* da empresa quando investimento. A autoridade fazendária reputou que o ágio incorporado pela impetrante não seria legítimo, mas produzido de forma artificial no seio do mesmo grupo econômico.

Contudo, a meu sentir, a impetração é procedente.

Dispõem os arts. 7º, III, e 8º, da Lei 9.532/97, com a redação conferida pela Lei 9.718/98:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “c” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração:

(...)

§ 2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III;

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido;

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

Por seu turno, os arts. 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, assim estabelecem:

Art. 385 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

...

Tratamento Tributário do Ágio ou Deságio nos Casos de Incorporação, Fusão ou Cisão

Art. 386 - A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso I do § 2º do artigo anterior, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados durante os cinco anos-calendário subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

...

§6º - O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I - o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II - a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

(grifos nossos)

Os requisitos formais contábeis para o aproveitamento da despesa de ágio foram cumpridos, o que restou suficientemente demonstrado nos autos.

No que concerne à efetiva existência do ágio, vislumbro que o procedimento fiscalizatório perpetrado pela Fazenda Nacional não logrou infirmar o laudo de avaliação realizado pela DEC Assessorias Reunidas - Auditores S/C, empresa com o competente registro na Comissão de Valores Mobiliários e no Conselho de Contabilidade, que se pautou no exame dos livros contábeis e no laudo formulado pela KPMG CORPORATE FINANCE LTDA., conceituada empresa internacional atuante na área de auditoria, *Tax e Advisory*, detentora de notória expertise para a avaliação em testilha. (Fls. 375/408).

Ressalto que o ônus da prova da inveracidade dos fatos contábeis registrados incumbia à autoridade administrativa, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), *verbis*:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Nessas condições, merece reforma a r. sentença apelada.

JURISPRUDÊNCIA

Ante o exposto, com a devida vênia, acompanho o eminente Relator quanto à rejeição das preliminares e, no mérito, dirijo para dar provimento ao recurso de apelação e conceder a segurança pleiteada.

É como voto.

NERY JÚNIOR

Relator

(Ementa divulgada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região de 12/09/2014, pp. 1.145/1.147).

Decisões monocráticas

MULTA DE 120% DO VALOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRECEDENTES. REDUÇÃO PARA 100% DO VALOR PRINCIPAL.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106

ORIGEM :AI - 201292470640 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE GOIÁS
PROCED. :GOIÁS

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :AKAEMBU TRANSPORTES E COMERCIO LTDA

ADV.(A/S) :KEYLANE TELES S BORGES E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MULTA TRIBUTÁRIA – CONFISCO – OCORRÊNCIA – PRECEDENTES – PROVIMENTO.

1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP,

relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais.

3. Publiquem.

Brasília, 2 de outubro de 2014.

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator

(Decisão monocrática disponibilizada no STF DJe nº 199/2014 divulgação 10/10/2014, publicação 13/10/2014, p. 145).

Ementas

EXECUÇÃO FISCAL. REQUERIMENTO DE PENHORA DE ATIVOS FINANCEIROS VIA BACENJUD ANTES DA CITAÇÃO DO EXECUTADO. ILEGALIDADE.

AGTR - 138245/PE - 0005273-90.2014.4.05.0000

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL MANOEL DE OLIVEIRA ERHARDT

ORIGEM : 11ª Vara Federal de Pernambuco (Privativa para Execuções Fiscais)

AGRTE : JOSE CLAUDIO DE OLIVEIRA

AGRTE : RÔMULO MATTOS MESQUITA

AGRTE : EZEQUIEL JORDÃO DE ANDRADE

ADV/PROC : CARLOS ANDRÉ RODRIGUES PEREIRA LIMA e outros

AGRDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGTR. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO. DETERMINAÇÃO DE PENHORA DE ATIVOS FINANCEIROS PELO BACENJUD ANTES MESMO DA CITAÇÃO DO SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. MEDIDA DE CUNHO CAUTELAR QUE DEVE SER REQUERIDA PELA EXEQUENTE. AUSÊNCIA DE REQUERIMENTO E DE SEUS REQUISITOS AUTORIZADORES. PRECEDENTES DESTA CORTE REGIONAL E DO TRF DA 1ª REGIÃO. PEDIDO DA EXEQUENTE PARA REALIZAR O BACENJUD APÓS A CITAÇÃO DO SÓCIO. DECISÃO ULTRA PETITA. AGTR PROVIDO.

1. A decisão agravada, proferida nos autos da Execução Fiscal de origem, determinou que, antes da citação dos sócios para os quais o feito executivo foi redirecionado, fosse procedida à indisponibilidade cautelar de bens e direitos dos sócios agravantes, inclusive mediante o bloqueio, via BACENJUD, de ativos financeiros de titularidade dos agravantes (fls. 152/154).
2. Observa-se que o bloqueio dos valores existentes em contas bancárias dos executados, ora agravantes, através do BACENJUD, foi determinado antes de sua citação, o que afronta claramente os princípios do contraditório e da ampla defesa. Ademais, o art. 8º da Lei 6.830/80 dispõe que o executado será citado para, no prazo de 5 dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na CDA, ou para garantir a execução.
3. Não é razoável admitir-se a realização de qualquer medida constritiva dos bens do devedor antes da sua citação para efetuar o pagamento da dívida, podendo tal regra ser afastada quando, mediante requerimento do exequente, se estiver diante de fato relevante que justifique tal medida, tendo em vista o poder geral de cautela inerente a qualquer magistrado.
4. Precedentes desta Corte Regional e do TRF da 1ª Região: AGTR 102.027, 1ª Turma, Rel. Des. Federal ROGÉRIO FIALHO MOREIRA, DJE 30.04.2010, p. 133; AGTR 103.690/PE, Rel. Des. Fed. RUBENS DE MENDONÇA CANUTO (Substituto), DJ

JURISPRUDÊNCIA

01.06.2010, p. 384; AGTR 104.870/PE, Rel. Des. Fed. MARGARIDA CANTARELLI, DJ 01.06.2010, p. 629; AGTR 200801000156522, JUIZ FEDERAL CLEBERSON JOSÉ ROCHA (CONV.), TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:25/03/2011 PAGINA:583; e AGA 200701000368360, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:20/06/2008 PAGINA:617.

5. No presente caso, a exequente não apresentou, seja em sua inicial, seja em petição posterior, pedido cautelar de penhora de bens dos ora agravantes antes mesmo da sua citação, pelo contrário, requereu, ao pleitear o redirecionamento do feito executivo aos ora agravantes, que, após a sua citação, fossem bloqueadas suas contas bancárias através do sistema BACENJUD (fls. 131/132), de modo que a decisão agravada se mostra ultra petita.

6. Ademais, observa-se que não restaram configurados os requisitos autorizadores para a concessão da penhora cautelar de bens dos executados, não sendo possível, assim, proceder-se à penhora de ativos financeiros pelo BACENJUD antes da citação dos mesmos.

7. AGTR provido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de AGTR 138.245-PE, em que são partes as acima mencionadas, ACORDAM os Desembargadores Federais da Primeira Turma do TRF da 5ª Região, por unanimidade, em dar provimento ao AGTR, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte do presente julgado.

Recife, 14 de agosto de 2014.

Manoel de Oliveira Erhardt

RELATOR

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico TRF5 disponibilizado em 21/08/2014, p. 74/75).

EXECUÇÃO FISCAL. INTIMAÇÃO DA PENHORA EM NOME DA EMPRESA INCORPORADA. INCORPORADORA QUE CONTINUOU FUNCIONANDO NO MESMO LOCAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO PARA O CONTRIBUINTE.

AC - 572853/PE - 0000212-50.2014.4.05.8311

RELATOR : DESEMBARGADOR FEDERAL ROGÉRIO FIALHO MOREIRA

ORIGEM : 29ª Vara Federal de Pernambuco(Jaboatão dos Guararapes)

APTE : TIM CELULAR S/A

ADV/PROC : LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA

ADV/PROC : FÁBIO LOPES VILELA BERBEL e outros

APDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REJEIÇÃO LIMINAR. INTEMPESTIVIDADE. CITAÇÃO E INTIMAÇÃO DA PENHORA REALIZADA EM NOME DE EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. PREJUÍZO PARA A PESSOA JURÍDICA NASCIDA DA INCORPORAÇÃO INEXISTENTE.

1. TIM CELULAR S/A interpõe recurso de apelação contra sentença que indeferiu liminarmente, por intempestivos, os embargos à execução por ela manejados em face de execução fiscal que lhe move a UNIÃO (FAZENDA NACIONAL).

2. A apelante, mesmo reconhecendo que a citação e a intimação da penhora tenham efetivamente ocorrido, sustenta que seriam atos nulos ou inexistentes, pois realizados em nome e no endereço da pessoa jurídica já extinta por incorporação.

3. A citação fora entregue no endereço em que a empresa seguiu funcionando, mesmo depois da incorporação. O erro na indicação do nome da nova empresa surgida com a incorporação não representou prejuízo à defesa, sendo certo que, a de acordo com o artigo 132 do CTN, “a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.” Em síntese, o erro formal na indicação do nome da devedora não impôs à devedora nenhum prejuízo. Questão já enfrentada por esta Quarta Turma, ao negar a atribuição de efeito suspensivo à apelação ((TRF5. Quarta Turma. AGTR 138048/PE. Rel. Des. Federal ROGÉRIO FIALHO MOREIRA. Julg. 12/08/2014. Publ. DJ 15/08/2014).

4. Na realidade, busca-se recuperar a oportunidade de manejo dos embargos à execução, desconsiderando-se a citação entregue na sede/endereço da própria apelante e a intimação da penhora efetivada nas mesmas condições.

5. Apelação improvida. Sentença terminativa mantida.

ACÓRDÃO

Vistos, etc.

Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, à unanimidade, NEGAR PROVIMENTO à apelação, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 19 de agosto de 2014

Des. Federal ROGÉRIO FIALHO MOREIRA

Relator

(Ementa disponibilizada no Diário da Justiça Eletrônico TRF5 disponibilizado em 21/08/2014, p. 280/281).

CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. DESNECESSIDADE DE VÍNCULO DIRETO ENTRE O CONTRIBUINTE E A DESTINAÇÃO DOS RECURSOS ARRECADADOS.

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 632.832

ORIGEM :AMS - 20037100777000 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATORA :MIN. ROSA WEBER

AGTE.(S) : TERRA NETWORKS BRASIL S/A

ADV.(A/S) : LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA

ADV.(A/S) : DANILO ANDRADE MAIA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da relatora.

Unânime. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma, 12.8.2014.

JURISPRUDÊNCIA

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEI Nº 10.168/2000. DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DIRETA ENTRE O CONTRIBUINTE E O BENEFÍCIO PROPORCIONADO PELAS RECEITAS ARRECADADAS. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO 16.8.2006.

A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a Lei nº 10.168/2000 instituiu contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Afigura-se, pois, desnecessária a edição de lei complementar para sua criação, assim como é prescindível, nos termos da jurisprudência desta Excelsa Corte, a existência de vinculação direta entre o contribuinte e o benefício proporcionado pelas receitas tributárias arrecadadas. Agravo regimental conhecido e não provido.

(Ementa disponibilizada no STF DJe nº 167/2014 divulgação 28/08/2014, publicação 29/08/2014, p. 34).

DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. NÃO REALIZAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. PAGAMENTO DO II E IPI COM ATUALIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA DE MULTA.

RECURSO ESPECIAL N 1.218.319 - RS (2010/0195855-3)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONCALVES

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : SPRINGER CARRIER LTDA

ADVOGADO : CAIO ZOGBI VITORIA E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. REGIME DE IMPORTAÇÃO DRAWBACK. SUSPENSÃO. NÃO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS. MULTA MORATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Caso em que o contribuinte optou pela realização de importação de insumos pelo regime de drawback na modalidade suspensão, pelo qual os impostos incidentes sobre a importação (II e IPI) ficam suspensos até a posterior exportação das mercadorias produzidas, em prazo determinado. Ocorre que não houve a referida exportação, de sorte que a contribuinte efetuou o pagamento dos tributos, acrescidos de juros e correção monetária, entretanto, sem o recolhimento da multa moratória. Discute-se, então, a incidência ou não da referida multa nessas situações.

2. A multa moratória consiste em sanção imposta ao contribuinte que desrespeita o prazo de pagamento do tributo (pagamento a destempo), de forma que tem nítido caráter sancionatório e, ao mesmo tempo, a finalidade de coibir a referida prática.

3. Na espécie, não se configura o fator determinante a incidência da multa de mora, qual seja: a prática da irregularidade consistente no atraso do recolhimento, pois é o próprio Decreto 4.543/02, no intuito de incentivar as exportações de bens fabricados no País, que determina a suspensão da exigibilidade dos tributos por período determinado, bem como prevê a possibilidade de seu recolhimento em momento posterior, caso a exportação não se realize.

4. Efetuado o pagamento no prazo previsto pelo Decreto (trinta dias após a não concretização das exportações), não se justifica a aplicação de penalidade em razão da mora.

5. Recurso especial não provido.

ACORDAO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Ari Pargendler, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sergio Kukina, Ari Pargendler (voto-vista) e Napoleão Nunes Maia Filho (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 26 de agosto de 2014

(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no Diário Eletrônico de 02/09/2014, p. 845).

COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. APLICAÇÃO DAS LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELAS LEIS NºS 9.032/1995 E 9.129/1995.

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 525.712

ORIGEM : RESP - 526170 - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

PROCED. :SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. ROBERTO BARROSO

AGTE.(S) :PLANOR COMÉRCIO EXTERIOR DE MÓVEIS LTDA E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) :AGNALDO CHAISE

AGDO.(A/S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Roberto Barroso, relator, que negava provimento ao agravo regimental, pediu vista do processo a Senhora Ministra Rosa Weber. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma, 5.8.2014.

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do relator. Unânime. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Primeira Turma, 2.9.2014.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LIMITAÇÕES LEGAIS. APLICABILIDADE DO REGIME EM VIGOR AO TEMPO DA COMPENSAÇÃO.

É firme o entendimento desta Corte no sentido de que são aplicáveis à compensação tributária as limitações constantes das Leis nºs 9.032/1995 e 9.129/1995, mesmo quanto aos créditos constituídos anteriormente a sua entrada em vigor, desde que a compensação tenha ocorrido sob a sua égide.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 179/2014, divulgação 15/09/2014, publicação 16/09/2014, p. 38).

JURISPRUDÊNCIA

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 22, IV, LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. FONTE DE CUSTEIO QUE DEPENDE DE LEI COMPLEMENTAR.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.838

ORIGEM :AMS - 200261000120131 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

PROCED. :SÃO PAULO

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) :ETEL ESTUDOS TÉCNICOS LTDA

ADV.(A/S) : DANIELA LOPOMO BETETO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. :ANAB - ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deu provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pelo amicus curiae, o Dr. Roberto Quiroga Mosquera, e, pela recorrida, a Dra. Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, 23.04.2014.

EMENTA

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.
2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.
3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente

sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 196/2014, divulgação 07/10/2014, publicação 08/10/2014, p. 46).

EXIGÊNCIA DE GARANTIA PARA A EXPEDIÇÃO DE NOTAS FISCAIS. SANÇÃO POLÍTICA PARA CONTRIBUINTE EM DÉBITO. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 565.048

ORIGEM :AC - 70012425229 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : MAXPOL - INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA

ADV.(A/S) : MATEUS FETTER DE ALMEIDA

RECDO.(A/S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Ausentes, neste julgamento, os Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli. Plenário, 29.05.2014. TRIBUTO – ARRECADAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo.

TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS – CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul.

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 197/2014, divulgação 08/10/2014, publicação 09/10/2014, p. 36/37).

IRPJ E CSLL SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR DURANTE A VIGÊNCIA DA MP Nº 2.158-35/2001. EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 611.586

ORIGEM :AMS - 200370030008764 - TRIBUNAL REGIONAL

FEDERAL DA 4ª REGIÃO

JURISPRUDÊNCIA

PROCED. :PARANÁ

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S) : COAMO AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA (ATUAL DENOMINAÇÃO DA COOPERATIVA AGROPECUÁRIA MOURÃOENSE LTDA - COAMO)

ADV.(A/S) :ALBERTO XAVIER E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.(A/S) :PAULO AYRES BARRETO E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por maioria, resolveu questão de ordem suscitada pelo Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), no sentido do indeferimento do pedido de admissão da Vale S/A como amicus curiae, vencido o Ministro Marco Aurélio. Também por maioria, o Tribunal rejeitou a questão de ordem suscitada da tribuna, que propunha fosse o julgamento adiado para prosseguimento com a presença de todos os ministros, vencido o Ministro Marco Aurélio. Em seguida, após os votos dos Ministros Relator e Teori Zavascki, negando provimento ao recurso, o julgamento foi suspenso.

Falaram, pela recorrente COAMO Agroindustrial Cooperativa (atual denominação da Cooperativa Agropecuária Mourãoense Ltda.), o Dr. Alberto Xavier; pela recorrida, União, a Dra. Sara Ribeiro Braga Ferreira, Procuradora da Fazenda Nacional, e, pelo amicus curiae Confederação Nacional da Indústria – CNI, o Dr. Paulo Ayres Barreto. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), negou provimento ao recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio. Plenário, 10.04.2013.

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO “PARAÍSO FISCAL”. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido

à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

3. No caso em exame, a empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento

(Ementa disponibilizada no STF-DJe nº 198/2014, divulgação 09/10/2014, publicação 10/10/2014, p. 61/62).

